EDUARDO
SABBAG

Código Tributário Nacional Comentado

- Comentários ao CTN e à CF
- Súmulas e jurisprudência selecionadas
- Questões de concursos

Código Tributário Nacional Comentado

gen
Grupo
Editorial
Nacional

EDUARDO
SABBAG

Código Tributário Nacional Comentado

APRESENTAÇÃO

É com grande alegria que apresento a você, nobre leitor, este Código Tributário Nacional Comentado, que é publicado pelo tradicional Grupo Editorial Nacional – GEN.

Há mais de 20 anos temos nos dedicado ao ensino do Direito Tributário em cursos preparatórios para concursos públicos, graduação, pós-graduação e em palestras por todo o Brasil, com o propósito de difundir a disciplina de uma forma suave e prazerosa, o que tem sido a nossa marca registrada no modo de lecionar.

A partir dessa enriquecedora experiência docente, pude haurir a idealização de um compêndio que conseguisse reproduzir, com clareza e dinamismo, a mensagem verbal transmitida em sala de aula.

Este livro oferece um panorama sistematizado e comentado do Direito Tributário no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, em uma obra prática e de fácil consulta. Reunindo legislação, doutrina e jurisprudência, ratifica o propósito de ensinar a disciplina de maneira didática, sem renunciar ao aprofundamento teórico necessário ao entendimento da matéria.

Espero que a obra seja de grande valia para você, nos concursos públicos, na vida acadêmica e/ou na advocacia tributária.

Um forte abraço e bons estudos!

Prof. Eduardo Sabbag

SUMÁRIO

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 156

Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias

Arts. 157 a 162, 179, 195 e 240

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
LEI 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966

Art. 1.º

LIVRO PRIMEIRO – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

Arts. 2.º a 5.º

TÍTULO II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I – Disposições Gerais

Arts. 6.º a 8.º

CAPÍTULO II – Limitações da Competência Tributária

Seção I – Disposições Gerais

Arts. 9.º a 11

Seção II – Disposições Especiais

Arts. 12 a 15

TÍTULO III – IMPOSTOS

CAPÍTULO I – Disposições Gerais

Arts. 16 a 18

CAPÍTULO II – Impostos sobre o Comércio Exterior

Seção I – Imposto sobre a Importação

Arts. 19 a 22

Seção II – Imposto sobre a Exportação

Arts. 23 a 28

CAPÍTULO III – Impostos sobre o Patrimônio e a Renda

Seção I – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Arts. 29 a 31

Seção II – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Preâmbulo

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

TÍTULO I
DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

(...)

TÍTULO II

DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

CAPÍTULO I

Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

(...)

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;

(...)

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...)

TÍTULO III

DA ORGANIZAÇÃO DO ESTADO

(...)

CAPÍTULO II
Da União

(...)

Art. 21. Compete à União:

(...)

X – manter o serviço postal e o correio aéreo nacional;

(...)

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens; (Redação dada pela Emenda Constitucional 8, de 15.08.1995);

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

c) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária;

d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território;

e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros;

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;

(...)

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2.º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a

competência suplementar dos Estados.

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

(...)

TÍTULO IV
DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES

CAPÍTULO I
Do Poder Legislativo

(...)

Seção VIII
Do Processo Legislativo

(...)

Subseção III
Das Leis

(...)

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1.º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;

b) direito penal, processual penal e processual civil;

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e

suplementares, ressalvado o previsto no artigo 167, § 3.º;

II – que vise detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 2.º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

• Ver comentários ao art. 9.º, II, CTN.

§ 3.º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7.º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4.º O prazo a que se refere o § 3.º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5.º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6.º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7.º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8.º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9.º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas

provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3.º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

(...)

(CEPERJ/Procurador/Prefeitura de Saquarema – RJ/2015) A Medida Provisória pode instituir ou majorar impostos e poderá produzir efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Existem alguns impostos que podem ter os efeitos no mesmo exercício financeiro, no entanto, esse não é o caso do imposto:

(A) de importação.
(B) de exportação.
(C) sobre operações financeiras.
(D) sobre produtos industrializados.
(E) de renda pessoa jurídica.

Resposta: E

TÍTULO VI
DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

CAPÍTULO I
Do Sistema Tributário Nacional

Seção I

Dos Princípios Gerais

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

• Ver comentários ao art. 5.º do CTN.

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

• Ver comentários ao art. 18, II, do CTN.

(CAIP-IMES/Consórcio Intermunicipal Grande ABC/Procurador/2015) "Sempre que possível, os impostos devem possuir caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e dos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". A assertiva refere-se ao seguinte princípio do direito tributário:

(A) princípio da isonomia ou igualdade.

(B) princípio da capacidade contributiva.

(C) princípio da vedação ao confisco.

(D) princípio da irretroatividade.

Resposta: B

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE/2015) A respeito das limitações ao poder de tributar, é correto afirmar:

(A) O chamado critério da seletividade é uma das técnicas de tributação expressamente previstas na Constituição Federal de 1988 para a concretização do princípio da capacidade contributiva.

(B) Por tratar-se de obrigação tributária acessória, não constitui afronta ao princípio da legalidade a fixação, por meio de Portaria, do valor devido ao Poder público a título de ressarcimento pelos selos fornecidos à indústria para controle quantitativo da incidência do IPI.

(C) O princípio da segurança jurídica em matéria tributária beneficia tão somente o contribuinte e não a Administraçã Pública, tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal reconheceu ser devida a repetição de valores recolhidos a título de contribuição previdenciária prescrita ou decaída em razão da declaração de inconstitucionalidade do prazo de 10 anos previsto nos art. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, mesmo para pedidos posteriores à conclusão do julgamento de inconstitucionalidade.

(D) No que tange ao cálculo do imposto de renda da pessoa física, não fere o princípio da igualdade tributária a sujeição dos pagamentos recebidos acumuladamente ao regime de caixa uma vez que todo indivíduo será igualmente tributado à medida que perceba seus rendimentos, respeitando-se a efetiva disponibilidade econômica da renda.

(E) O Supremo Tribunal Federal, com fundamento no princípio da colaboração, admite a utilização de mecanismos facilitadores da fiscalização e cobrança dos tributos, tais como, por exemplo, a substituição tributária para frente e a cobrança antecipada de tributo com base em pautas fiscais.

Resposta: A

(PGE-AC/Procurador do Estado/FMP-RS/2014) Acerca dos princípios constitucionais tributários, assinale a afirmativa incorreta.

(A) O princípio da capacidade contributiva, na atual visão do Supremo Tribunal Federal, impede o legislador estadual de estabelecer progressividade de alíquota para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos.

(B) O princípio da anterioridade especial ou nonagesimal não tem aplicação à fixação da base de cálculo do Impostc sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

(C) A majoração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural por medida provisória só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se referida medida houver sido convertida em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada.

(D) Viola o princípio da isonomia tributária a lei que estabelecer distinção entre advogados e contadores, de modo a tributar de modo mais gravoso a renda auferida pelos primeiros.

Resposta: A

§ 2.º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

• Ver comentários ao art. 77, parágrafo único, do CTN.

Em nenhuma hipótese, sob pena de termos um “imposto disfarçado”, as taxas poderão ter base de cálculo de impostos.

A propósito, a proibição está preceituada em dois dispositivos normativos, um na Constituição

Federal e outro no Código Tributário Nacional. Veja:

Art. 145, § 2.º, da CF: "As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos".

Art. 77, parágrafo único, do CTN: "A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas".

Entretanto, a jurisprudência tem apontado dois fatos tributários, tidos como ressalvas à regra: (a) a base de cálculo e a taxa de coleta de lixo; e (b) a base de cálculo e as custas judiciais.

Súmula Vinculante 29 do STF: É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja identidade entre uma base e outra.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

• Ver comentários ao art. 179 do CTN.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Como se nota, o dispositivo constitucional incumbe à lei complementar uma tríplice função:

Suprimir conflitos de competência: em verdade, conflito de competência não existe e nem pode existir, já que é rígida a divisão de competência preceituada na Carta Magna. O que se pode dizer é que há "áreas de penumbra", localizadas entre as competências estabelecidas e que demandam maior esforço exegético de interpretação.

Regular limitações constitucionais ao poder de tributar: as limitações ao poder de tributar encontram guarida nos princípios e imunidades tributárias, distribuídos ao longo dos arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

Estabelecer normas gerais e matéria tributária: o sistema tributário já está exposto no texto constitucional. Incumbe à lei complementar o detalhamento do modelo de tributação, O inciso em questão ainda preceitua que a lei complementar versar mais intimamente sobre determinados temas, explicitados as alíneas do mesmo.

A alínea *a* restringe o conteúdo a impostos, de modo que demais tributos poderão ter a base de

cálculo, o fato gerador e os contribuintes disciplinados por lei ordinária, em conformidade com o art. 195, I a IV, da CF, com ressalva para as contribuições sociais residuais que ensejam a lei complementar art. 195, § 4.º, da CF. A alínea b traz as matérias adstritas à reserva de lei complementar, tornando defeso à legislação ordinária tratar sobre os temas explicitados no dispositivo.

Súmula Vinculante 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

A alínea "c" demonstra clara intenção de estabelecimento de controle fiscal na tributação as cooperativas. A Lei 5.764/1971 define a Política Nacional de Cooperativismo, instituindo o Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas.

Relativamente à alínea *d*, os arts. 170, IX, e 179, ambos da CF, trazem a previsão de tratamento diferenciado em matéria tributária a microempresas (ME) e às empresas de pequeno porte (EPP), sem a implicação de violação ao princípio da isonomia tributária. Nesse ínterim exsurgiu a Lei 9.317/1996, o Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), possibilitando às pessoas jurídicas que optassem pelo regime, o recolhimento mensal, de maneira simplificada, de certos impostos e contribuições, todos federais, através de um único documento de arrecadação, o DARF. O Simples vigorou até 31.07.2007. Entretanto, a EC/2003 acrescentou a alínea *d* ao inciso III do art. 146 da CF, dispondo que a lei complementar definiria um sistema que alcançasse mais tributos, ou seja, mais amplo e abrangente. Nesse sentido, a LC 123/2006 (atualizada pela LC 128/2008 e alterada pela LC 147/2014 e pela LC 155/2016) instituiu o Simples Nacional, ou "Supersimples", em substituição ao anterior regime, vindo a abranger tributos federais, estaduais e municipais. O novo Sistema de pagamento unificado de vários tributos passou a viger a partir de 1.º de julho de 2007, revogando, assim, a Lei 9.317/1996, do Simples Federal. Ver STJ: Súmula 448.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

• Ver comentários ao art. 15 do CTN.

(CONSULPLAN/Analista Judiciário/TRE-RJ/2017) A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 previu, em seu artigo 148, o empréstimo compulsório como uma das espécies tributárias. Esse tributo tem como particularidade a previsão de resgate do valor arrecadado pelo contribuinte, nos termos do parágrafo único, artigo 15 do CTN – Código Tributário Nacional. Assinale a alternativa correta em termos constitucionais acerca do instituto.

(A) Somente a União poderá instituí-lo.

(B) Além de lei complementar, principal veículo normativo da espécie, poderá ser instituído através de medida provisória.

(C) O valor arrecadado com o tributo poderá ser utilizado para o pagamento de qualquer despesa da entidade tributante instituidora.

(D) Possui como fatos geradores de sua incidência despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e, ainda, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Resposta: A

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) Relativamente aos empréstimos compulsórios, é certo dizer:

(A) São de competência da União e do Distrito Federal.

(B) São instituídos, via de regra, por lei complementar.

(C) A guerra externa ou sua iminência, a calamidade pública ou ainda o investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional constituem fato gerador do empréstimo compulsório.

(D) A aplicação dos recursos arrecadados é vinculada às despesas que fundamentaram sua instituição.

Resposta: D

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) Relativamente aos empréstimos compulsórios, é certo afirmar:

(A) São provisórios, podendo a lei instituidora determinar, ou não, o prazo de duração.

(B) No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, o empréstimo compulsório submete-se ao princípio da anterioridade anual.

(C) São restituíveis, devendo a lei determinar a forma de devolução em títulos públicos.

(D) Podem ser instituídos em conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Resposta: B

(FMP Concursos/Promotor de Justiça Substituto/MPE-RO/2017) É CORRETO afirmar que o Princípio da Anterioridade Nonagesimal previsto no art. 150, III, *c*, da Constituição da República Federativa do Brasil, não se aplica

(A) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

(B) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre serviços de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

(C) aos empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre serviços de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

(D) aos empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

(E) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) Sobre os empréstimos compulsórios, à luz da disciplina constante da Constituição Federal, é INCORRETO afirmar:

(A) A sua instituição deve ocorrer mediante lei complementar.

(B) Podem ser instituídos no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, vedada a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu.

(C) A sua instituição pelos Estados deve ser previamente autorizada pelo Senado Federal.

(D) A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Resposta: C

(Cesgranrio/Profissional Júnior/Liquigás/2014) Nos termos da Constituição Federal, a União poderá instituir empréstimos compulsórios, mediante Lei Complementar, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de

(A) gastos com saúde.
(B) guerra externa.
(C) educação especial.
(D) eventos desportivos.
(E) intervenção na economia.

Resposta: B

(VUNESP/Juiz/TJ-SP/2014) Quanto ao chamado empréstimo compulsório, assinale a opção correta.

(A) É possível, no que diz respeito a tal tributo, que a forma de sua restituição ao contribuinte não se dê em espécie, mas sim em quotas de fundos oficiais ou em ações do Poder Público, podendo ser instituído por meio de medida provisória, dada a urgência verificada.
(B) O empréstimo compulsório pode ser instituído por qualquer dos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal Municípios), para o fim de fazer frente a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou ainda no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse.
(C) Seu aspecto mais relevante é a restituibilidade, podendo-se falar em uma simultaneidade de deveres; um, para o contribuinte, que é o dever de pagar; outro, para o fisco, que é a devolução da quantia paga.
(D) Malgrado seja considerado tributo, lato sensu, é de se entender que o empréstimo compulsório se respalda em autêntico acordo de vontades, obedecendo ao princípio da contratualidade.

Resposta: C

(CESPE/Especialista em Regulação/Anatel/2014) Acerca de competência tributária, conceito e classificação dos tributos, bem como de tributos em espécie, julgue o item a seguir.

De acordo com a CF, compete privativamente à União instituir, entre outros, os seguintes tributos: imposto de importação, imposto de exportação, imposto de renda, empréstimos compulsórios e impostos extraordinários, neste último caso em situação de iminência ou de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária.

Resposta: Certo

(CESPE/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-DFT/2014) Considerando o empréstimo compulsório e a contribuição de intervenção no domínio econômico, assinale a opção correta.

(A) Não há previsão constitucional para a instituição de empréstimos compulsórios no caso de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
(B) As contribuições de intervenção no domínio econômico poderão incidir sobre as receitas decorrentes de exportação.
(C) É preciso que se decrete estado de calamidade para que o empréstimo compulsório seja cobrado.
(D) O DF poderá, mediante lei complementar, instituir empréstimo compulsório nas hipóteses legais.
(E) O DF poderá, mediante lei ordinária, instituir contribuição de intervenção no domínio econômico nas hipóteses legais.

Resposta: A

(CESPE/Analista Legislativo/Câmara dos Deputados/2014) A restituição de empréstimo compulsório pode ser feita mediante a transferência de ações de empresa pública ou sociedade de economia mista, ainda que o recolhimento do tributo tenha ocorrido mediante valor pecuniário.

Resposta: Errado

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

CONTRIBUIÇÕES

A natureza tributária

Em nosso sistema tributário existem, à luz da teoria pentapartida, 5 (cinco) diferentes espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos e contribuições.

Para estudarmos as contribuições, há que se analisar o art. 149 da CF. Neste preceptivo, destacam-se, no âmbito competencial: (a) contribuições federais, de competência exclusiva da União (art. 149, *caput*, da CF); (b) contribuições estaduais, distritais e municipais, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1.º, da CF); (c) contribuições municipais, de competência dos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF).

As contribuições, como espécies autônomas de tributo, avocamselhes, normalmente, os princípios constitucionais tributários em geral, a saber, os princípios da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, entre outros.

O conceito de contribuições parafiscais ou especiais

As contribuições são gravames cuja destinação se revela no financiamento de gastos específicos, no contexto de intervenção do Estado nos campos social e econômico, no cumprimento de ditames da política de governo.

O art. 149, *caput*, da CF liga as contribuições, de modo explícito, a “instrumentos de ação nas respectivas áreas”.

As contribuições, dependendo de suas particularidades, podem estar inseridas no âmbito da parafiscalidade. A contribuição será parafiscal se for devida a entidades paraestatais, em função de atividades especiais por elas desempenhadas. Nota-se, todavia, que as contribuições, hodiernamente, revestem-se de características peculiares, o que torna difícil o enquadramento preciso na rubrica "parafiscais". Daí se utilizar, em alguns casos, o vocábulo "especiais", que determina abrangência mais expressiva.

O art. 149, *caput*, da CF designa as seguintes contribuições: (a) contribuições sociais; (b) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (c) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e cada qual será agora detalhadamente estudada, na ordem inversa daquela apontada pelo preceptivo. Vamos detalhá-las:

Estudo das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias ou econômicas, também denominadas contribuições profissionais ou corporativas, de competência exclusiva da União, mostram-se como tributos federais e observam os princípios constitucionais tributários, sem reservas. Há dois bons exemplos deste tributo: a contribuição-anuidade e a contribuição sindical.

Contribuição-anuidade

A contribuição-anuidade busca prover de recursos os órgãos controladores e fiscalizadores das profissões, ou seja, os Conselhos Regionais de Fiscalização, como o CREA, CRM, CRC, CRE, entre outros, cujas atividades são legalmente entendidas como de interesse público. Esses órgãos ou parafiscos são, geralmente, pessoas jurídicas de direito público, que se revelam como sujeitos ativos de uma relevante contribuição profissional ou corporativa. Ver STJ: REsp 1.404.796/SP, 2014.

Em 2 de fevereiro de 2017, a 2.ª Turma do STJ, por maioria, no REsp 1.524.930/RS (Rel. Min. Og Fernandes), entendeu que "o prazo prescricional para cobrança das anuidades pagas aos conselhos profissionais tem início somente quando o total da dívida inscrita, acrescida dos respectivos consectários legais, atingir o patamar mínimo estabelecido pela Lei 12.514/2011".

O patamar mínimo, a que alude o art. 8.º da Lei 12.514/2011, é correspondente ao montante total de quatro anuidades (com o valor do ano do ajuizamento), acrescidas de multas, juros e correção monetária. Se o débito exequendo for inferior ao piso mínimo, o processamento da execução fiscal fica desautorizado.

Diante do exposto, o termo "*a quo*" para a contagem da prescrição tributária será a data em que o crédito se tornar exequível, ou seja, quando o total da dívida inscrita alcançar o retrocitado patamar

mínimo exigido pela norma.

Contribuição sindical

Para o STF, a contribuição sindical é contribuição parafiscal, ou especial, na subespécie "corporativa ou profissional", sendo um tributo federal, de competência exclusiva da União, que tem, vulgarmente, recebido o nome inadequado de "imposto sindical" (RE 129.930/1991-SP).

De acordo com o entendimento exarado em julgado de março de 2014, no STF: "as contribuições sindicais compulsórias possuem natureza tributária, constituindo receita pública, estando os responsáveis sujeitos à competência fiscalizatória do Tribunal de Contas da União" (MS 28.465, Rel. Min. Marco Aurélio, 1.ª T., j. 18.03.2014).

A contribuição sindical (ver arts. 578 a 580 da CLT c/c art. 8.º, IV, parte final, da CF) detém inegável feição tributária e, sujeitando-se às regras gerais de Direito Tributário, torna-se compulsória aos trabalhadores celetistas, integrantes da categoria, sindicalizados ou não, que devem, de modo obrigatório, pagá-la anualmente ao sindicato, no montante equivalente à importância de um dia de trabalho.

A contribuição sindical não se mistura com a contribuição confederativa (art. 8.º, IV, parte inicial, da CF). Esta, também chamada de "contribuição de assembleia", é desprovida de natureza tributária e, portanto, de obrigatoriedade. A contribuição confederativa é devida pelos filiados à entidade sindical respectiva, para o exercício adequado do direito de oposição.

Em tempo, cite-se a Súmula 666 do STF, segundo a qual "a contribuição confederativa de que trata o art. 8.º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo". Vale lembrar que os membros da organização sindical têm a possibilidade de não a pagar, retirando-se do sindicato, caso queiram, e, ainda assim, mantêm-se aptos a exercer a atividade profissional ou econômica. Em 11 de março de 2015, o Plenário do STF acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: "A contribuição confederativa de que trata o art. 8.º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo". Dessa maneira, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 666 da Súmula do STF. Trata-se da Súmula Vinculante 40 do STF.

Portanto, a contribuição sindical tem natureza tributária, sendo legalmente prevista e cobrada de todos os trabalhadores, filiados ou não à organização sindical correspondente. A contribuição confederativa, de outra banda, não detém a natureza tributária, é estabelecida por Assembleia Geral e é cobrada dos filiados ao respectivo sindicato para o custeio do sistema confederativo de representação sindical.

ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições sociais, previstas no *caput* do art. 149 da CF, são as mais relevantes contribuições, tanto no que tange ao volume de arrecadação, quanto no que concerne à importância acadêmica.

Segundo o STF, entendese como "contribuições sociais" as (I) contribuições sociais gerais (aquelas não destinadas à seguridade), as (II) contribuições de seguridade social e as (III) outras contribuições sociais. Portanto, despontam as seguintes contribuições sociais:

1. as contribuições gerais;
2. as contribuições socialprevidenciárias;
3. as "outras" contribuições.

Tal enquadramento classificatório decorre do emblemático voto do então Ministro do STF, Carlos Velloso, em 01.07.1992, no RE 138.284-8/CE. Vale a pena observarmos, na ementa do referido julgado, a classificação sugerida pelo STF:

1) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);
2) as taxas (CF, art. 145, II);
3) as contribuições
    - 3.1. de melhoria (CF, art. 145, III);
    - 3.2. parafiscais (CF, art. 149):
        - 3.2.1. sociais;
            - 3.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, l, II, III, IV);
            - 3.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4.º);
            - 3.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação: CF art. 212, § 5.º; contribuições para o SESI, SENAI, SENAC: CF, art. 240).
    - 3.3. especiais:
        - 3.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149);
        - 3.3.2. corporativas (CF, art. 149).
4) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).
(STF, RE 138.284/CE, Pleno, j. 01.07.1992).

"As contribuições sociais gerais" (terminologia adotada pelo STF)

As "contribuições sociais gerais" são de competência da União e estão regradas pelo mesmo regime jurídico das demais contribuições previstas no art. 149 da CF. Sujeitam-se integralmente ao

regime constitucional tributário, sem comportar nenhuma exceção. Além disso, são instituídas por lei ordinária e observam o princípio da anterioridade comum.

Nessa medida, custeiam a atuação do Estado em outros campos sociais, diversos daqueles previstos no art. 195 da CF, quais sejam, saúde, previdência e assistência social, pertencentes à Seguridade Social e financiados pelas correspondentes contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se, por fim, que só podem incidir sobre uma única base econômica, por contribuinte, para cada objetivo específico.

As "contribuições sociais gerais", cuja terminologia é endossada na doutrina e na jurisprudência, são a contribuição ao salário-educação (art. 212, § 5.º, da CF) e as contribuições ao Sistema "S" (art. 240 da CF). A esse propósito, impende citar a Súmula 732 do STF, segundo a qual "é constitucional a cobrança da contribuição do salárioeducação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996" e a Súmula Vinculante 40 do STF, segundo a qual "a contribuição confederativa de que trata o art. 8.º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo".

As Contribuições destinadas aos Serviços Sociais Autônomos (Sistema "S"), também chamadas "contribuições de terceiros", são destinadas às entidades privadas de serviços sociais autônomos e de formação profissional, atreladas ao sistema sindical. Tais organismos – SENAI, SESI, SESC, SEST, SENAT, SEBRAE, SENAC etc. –, pertencentes ao chamado Sistema "S", dedicam-se ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços no âmbito social e econômico.

São exigidas as Contribuições de Terceiros (Sistema "S") dos empregadores, destinando-se o recurso às entidades privadas mencionadas, posto que o importe arrecadado não é hábil a custear a seguridade social, conforme exclusão prevista no art. 240 da CF.

A base de cálculo vincula-se às remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e avulsos, ou seja, à folha de pagamento desses segurados. Por sua vez, a alíquota, de modo geral, pode chegar a 5,8%, dependendo do ramo de atuação da empresa.

Relativamente à sujeição ativa, observa-se que as Contribuições do Sistema "S" passaram a ser recolhidas pela Receita Federal do Brasil (SRFB). Antes da criação do novo órgão, o recolhimento era feito pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, então vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social (ver Instrução Normativa 567/2005).

A doutrina e jurisprudência não são uníssonas acerca da natureza jurídica de tais contribuições. Temos mantido, nesta obra e na esteira de grande parte da doutrina, a compreensão de que se trata de contribuições de interesse das categorias profissionais. Entretanto, não tem sido esta a posição do STF e do STJ, que a concebem como "contribuição social geral". Diante da fluidez com que o tema se mostra, quer na doutrina, quer na jurisprudência, obstacularizando a uniformidade quanto à natureza jurídica do gravame, estamos que o tema não tende a ser rotineiro em provas de concurso público (ver, no STF: RE 138.284/CE; RE 148.754-2/1993; e RE 396.266-3/1993. No STJ, ver:

REsp 662.911/2005; REsp 608.101-RJ/2004; REsp 475.749-SC/2004).

Estudo complementar das contribuições

Neste momento, vamos cuidar da COSIP, contribuição que tem sido merecedora, na doutrina e na jurisprudência, de um tratamento diferenciado, em razão das características próprias que o gravame assume em sua fisiologia.

Historicamente, o serviço de iluminação pública sempre provocou controvérsias no que tange ao seu custeio.

Buscando identificar figura tributária adequada ao ressarcimento da atuação estatal respectiva – o serviço de iluminação pública –, pensava-se, ora nos impostos, ora nas taxas: como "imposto", a cobrança apresentava vícios, por se tratar de tributo tendente a custear as despesas públicas gerais do Estado, não atreladas a contribuintes determinados. Ademais, o imposto novo requer a obediência ao art. 154, I, da CF. De outra banda, como "taxa", a cobrança apresentava problemas insanáveis, por ser a taxa (de serviço) um gravame dependente dos requisitos da especificidade e divisibilidade. O serviço de iluminação pública não os possui. Aliás, o STF considerou inconstitucionais as taxas de iluminação pública (RE 231.764 e RE 233.332), reafirmando o entendimento na Súmula 670 (Súmula Vinculante 41), segundo a qual "o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

Logo se vê que o serviço de iluminação pública apresenta uma dificuldade na identificação do contribuinte, o que se traduz em obstáculo à tipologia tributária. Tal dificuldade abre margem à possibilidade de vícios aos tributários princípios da legalidade e isonomia e aos gerais postulados da razoabilidade e da proporcionalidade na tributação.

Em 2002, a EC 39 autorizou os Municípios e o Distrito Federal a exigirem, por lei ordinária, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP), constitucionalmente prevista no art. 149-A.

Muitas dúvidas ainda merecem reflexão, embora o tributo venha sendo normalmente exigido: qual será a base de cálculo do gravame? Que alíquota será razoável? Quem é o sujeito passivo? Se o tributo é bilateral, como fica a questão da referibilidade?".

Ad argumentandum, à luz do necessário enquadramento classificatório da exação, não há como vincular a COSIP, por exemplo, a uma taxa, uma vez faltantes os elementos da especificidade e divisibilidade para a exação. Com efeito, o serviço de iluminação pública não é prestado a um número específico de contribuintes, mas, sim, a qualquer pessoa sobre a qual incidam os raios de luz, advindos dos postes públicos de iluminação, nos logradouros públicos. Observa-se que subsiste a mencionada Súmula 670 do STF (Súmula Vinculante 41), e associar a COSIP a uma taxa é permitir nítida fraude à jurisprudência. O fato curioso é que muitos municípios, instituíram suas COSIPs,

“aproveitando” o teor das leis instituidoras das já inconstitucionais “taxas de iluminação pública”, em uma exótica “reciclagem normativa”.

Do exposto, ficamos instados a rotular a COSIP de “tributo”, associando-a à espécie das “contribuições”, como uma contribuição sui generis, sem confusão com as demais, elencadas no *caput* do art. 149 da CF: contribuições sociais, corporativas ou interventivas.

Art. 8.º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...)

IV – a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (...)

§ 5.º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

- “Agravo regimental no agravo de instrumento. Contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Criação. Dispensabilidade de lei complementar. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido da dispensabilidade de lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento” (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 739.715/RJ, Rel. Min. Eros Grau, j. 26.05.1999, *DJe* 19.06.2009).

- “1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos d aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. EC 41/2003 (art. 4.º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5.º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6.º, da CF, e art. 4.º, *caput*, da EC 41/2003 (...)” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.105/DF, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, *DJ* 18.02.2005).

- "Constitucional. Tributário. Contribuição: SEBRAE: Contribuição de intervenção no domínio econômico. Lei 8.029, de 12.04.1990, art. 8.º, § 3.º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.05.2003. CF, art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4.º. I – As contribuições do art. 149, CF – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, CF, isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4.º, CF, decorrente de 'outras fontes', é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, art. 154, I, *ex vi* do disposto no art. 195, § 4.º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base imponível e contribuintes: CF, art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Min. Carlos Velloso, *RTJ* 143/313; RE 146.733/SP, Min. Moreira Alves, *RTJ* 143/684. II – A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/1990, art. 8.º, § 3.º, redação das Leis 8.154/1990 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1.º do Dec.-lei 2.318/1986, Sesi, Senai, Sesc, Senac. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, CF. III – Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3.º, do art. 8.º, da Lei 8.029/1990, com a redação das Leis 8.154/1990 e 10.668/2003. IV – Recurso extraordinário conhecido, mas improvido" (STF, Tribunal Pleno, RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26.11.2003, *DJ* 27.02.2004).

- "Ação cível originária. Vinculação do Estado de Minas Gerais ao Pasep. Inconstitucionalidade incidental do art. 1.º da Lei estadual 13.270, de 27.07.1999. 1. A LC 8/1970, em seu art. 8.º, previa a faculdade de adesão ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, de natureza não tributária, instituído com o objetivo de distribuir a receita entre os servidores da União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. 2. O advento da nova ordem constitucional transmudou a natureza da contribuição, que passou à categoria de tributo, tornando-se obrigatória. Arrecadação que, na atual destinação, tem por objeto o financiamento do seguro-desemprego e o abono devido aos empregados menos favorecidos (CF, art. 239, § 3.º). Precedente. 3. O Pasep, sendo contribuição instituída pela própria Carta da República, não se confunde com aquelas que a União pode criar na forma dos seus arts. 149 e 195, nem se lhe aplicam quaisquer dos princípios ou restrições constitucionais que regulam as contribuições em geral. Improcedência da ação. Declarada, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade do art. 1.º da Lei 13.270, de 27.07.1999, do Estado de Minas Gerais" (STF, Tribunal Pleno, ACO 580/MG, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.08.2002, *DJ* 25.10.2002).

- "Constitucional. Tributário. Adicional de Tarifa Portuária – ATP. Lei 7.700, de 1988, art. 1.º, § 1.º. I. Natureza jurídica do ATP: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. II. Voto do relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do

ATP: taxa: criado por lei, Lei 7.700/1988, art. 1.º, § 1.º, remunera serviço público (CF, art. 21, XII, d e f; art. 175. Dec. 25.408/34). III. Constitucionalidade do ATP: Lei 7.700/1988, art. 1.º, § 1.º. IV. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, Tribunal Pleno, RE 209.365/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 04.03.1999, *DJ* 07.12.2000).

- “Constitucional. Tributário. Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM: contribuição parafiscal ou especial de intervenção no domínio econômico. CF, art. 149, art. 155, § 2.º, IX. ADCT, art. 36. I – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM – é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (CF, art. 149). II – O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2.º, IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. III – Recurso extraordinário não conhecido” (STF, Tribunal Pleno, RE 177.137/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.05.1995, *DJ* 18.04.1997).

- “Finsocial. Entrada em vigor do art. 28 da Lei 7.738/1989 em que foi convertida a MP 32, de 03.02.1989. – Como se vê do art. 149 da CF, as contribuições aludidas no art. 195 tem natureza tributária, embora a elas não se aplique o disposto na letra b do inc. III do art. 150 da CF, graças à ressalva da parte final do art. 149: ‘sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo’. – Tem razão a recorrida quando sustenta que, contados os 90 dias a partir da publicação da MP 32, de 03.02.1989, que deu margem a Lei de conversão 7.738, de 09.03.1989, só entraria ela em vigor no início de maio de 1989, não podendo, portanto, incidir sobre fato gerador ocorrido antes do decurso desses 90 dias, para alcançar a receita bruta auferida no mês de abril de 1989, sob pena de ofender o princípio da irretroatividade tributária, previsto no art. 150, III, *a*, da CF. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, 1.ª T., RE 168.457/MG, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17.05.1994, *DJ* 11.11.1994).

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) A Constituição Federal atribui competência a determinados entes federados para instituir contribuições de naturezas diversas. Desse modo, as contribuições:

(A) para o custeio do serviço de iluminação pública poderão ser instituídas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

(B) sociais serão instituídas preferencialmente pela União e, no caso de omissão, poderão sê-lo, subsidiariamente, por Estados e Municípios.

(C) de intervenção no domínio econômico serão instituídas pela União e, supletivamente, pelos Estados.

(D) para o custeio do regime previdenciário dos servidores públicos estatutários, em benefício desses servidores, poderão ser instituídas pelos Municípios.

(E) de interesse das categorias profissionais ou econômicas serão instituídas pela União, pelos Estados e pelos

Municípios, nas suas respectivas áreas de atuação.

Resposta: D

(CESPE/Especialista em Regulação/ANATEL/2014) No tocante ao FUST, julgue o seguinte item.

O sujeito passivo do FUST, contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela União, é o prestador de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado.

Resposta: Certo

(FCC/Agente Fiscal de Tributos Estaduais/SEFAZ-SP/2014) Sobre as contribuições relacionadas na Constituição Federal, é correto afirmar que

(A) as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

(B) os recursos arrecadados com a contribuição de intervenção no domínio econômico serão destinados, exclusivamente, para ações e serviços públicos de saúde e para a manutenção e desenvolvimento do ensino.

(C) a União tem competência privativa para instituir contribuição previdenciária dos servidores dos Estados, do Distr Federal e dos Municípios, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

(D) às contribuições sociais aplicam-se os princípios constitucionais da anterioridade (ano-calendário) e da anterioridade nonagesimal (noventena), cumulativamente.

(E) todas as contribuições relacionadas na Constituição Federal são denominadas "contribuições parafiscais", porqu ocorre o fenômeno denominado "parafiscalidade".

Resposta: A

> § 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

O art. 149, § 1.º, da CF destaca as contribuições previdenciárias estaduais, distritais e municipais, de competência dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, que podem ser cobradas dos servidores públicos estatutários, para custear o regime próprio de previdência social (RPPS). Ressalte-se que a alíquota não será inferior à cobrada pela União de seus servidores públicos federais – hoje, no percentual de 11%.

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional e previdenciário. Regime previdenciário próprio de servidor público municipal. Período anterior ao regime eminentemente contributivo da EC 20/1998. Exclusão do regime geral de previdência social, independentemente de contribuição dos segurados. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., Segundo AgRg no RE 426.335/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 30.10.2012, *DJe* 23.11.2012).

- "(...) 1. Art. 85, *caput*, da LC 64 estabelece que 'o IPSEMG prestará assistência médica, hospitalar e odontológica, bem como social, farmacêutica e complementar aos segurados referidos no art. 3.º e aos servidores não titulares de cargo efetivo definidos no art. 79, extensiva a seus dependentes'. A Constituição de 1988 – art. 149, § 1.º – define que 'os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, de sistemas de previdência e assistência social'. O preceito viola o texto da Constituição de 1988 ao instituir contribuição compulsória. Apenas os servidores públicos titulares de cargos efetivos podem estar compulsoriamente filiados aos regimes próprios de previdência. Inconstitucionalidade da expressão 'definidos no art. 79' contida no art. 85, *caput*, da LC 64/2002. 2. Os Estados-membros não podem contemplar de modo obrigatório em relação aos seus servidores, sob pena de mácula à Constituição do Brasil, como benefícios, serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica, social, e farmacêutica. O benefício será custeado mediante o pagamento de contribuição facultativa aos que se dispuserem a dele fruir. 3. O art. 85 da lei impugnada institui modalidade complementar do sistema único de saúde – 'plano de saúde complementar'. Contribuição voluntária. Inconstitucionalidade do vocábulo 'compulsoriamente' contido no § 4.º e no § 5.º do art. 85 da LC 64/2002, referente à contribuição para o custeio da assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica (...)" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.106/MG, Rel. Min. Eros Grau, j. 14.04.2010, *DJe* 24.09.2010).

- "Contribuição para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica farmacêutica. Art. 85 da LC 62/2002, do estado de minas gerais. Natureza tributária. Compulsoriedade. Distribuição de competências tributárias. Rol taxativo. Incompetência do estado-membro. Inconstitucionalidade. Recurso extraordinário não provido. I – É nítida a natureza tributária da contribuição instituída pelo art. 85 da LC 64/2002, do Estado de Minas Gerais, haja vista a compulsoriedade de sua cobrança. II – O art. 149, *caput*, da Constituição atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Essa regra contempla duas exceções, contidas no arts. 149, § 1.º, e 149-A da Constituição. À exceção desses dois casos, aos Estados-membros não foi atribuída competência para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade. III – A competência, privativa ou concorrente, para legislar sobre determinada matéria não

implica automaticamente a competência para a instituição de tributos. Os entes federativos somente podem instituir os impostos e as contribuições que lhes foram expressamente outorgados pela Constituição. IV – Os Estados-membros podem instituir apenas contribuição que tenha por finalidade o custeio do regime de previdência de seus servidores. A expressão 'regime previdenciário' não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos" (STF, Tribunal Pleno, RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 14.04.2010, *DJe* 11.06.2010).

§ 2.º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

As contribuições de intervenção no domínio econômico, também denominadas de contribuições interventivas ou CIDEs, de competência exclusiva da União, manifestam-se como tributos federais e têm seu regramento disposto no o art. 149, § 2.º, I, II e III, da CF.

O Brasil é um Estado intervencionista, voltado a comandar a vida econômica dos cidadãos, por meio de sua atuação estatal. Nesse cenário é que são cultivadas a existência das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico ou CIDEs.

Há atividades econômicas que necessitam sofrer intervenção do Estado Federal, de modo a se provocar ora um controle fiscalizatório, regulando o fluxo de produção, ora uma atividade de fomento, tendente à melhoria do setor beneficiado, pontualmente selecionada.

As CIDEs devem ter as finalidades ligadas às disposições constitucionais relativas à ordem

econômica e financeira, sob a égide do art. 170, I a IX e seguintes, da CF.

Imperioso é ressaltar a natureza extrafiscal das contribuições interventivas, como nítidos instrumentos de planejamento, retificando as distorções e abusos de segmentos em descompasso, e não somente carreando recursos para os cofres públicos, como instrumentos de arrecadação. Isso tudo, é claro, em tese.

Conforme dispõe o art. 149, § 2.º, I, II e III, da CF, aplicam-se às CIDEs as seguintes regras:

a) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (ver art. 149, § 2.º, I, da CF – EC 33/2001);
b) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (nova redação d pela EC 42/2003);
c) poderão ter alíquotas: (a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o va da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou (b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada (EC 33/2001);
d) obedecerão a todos os princípios constitucionais tributários, ressalvado o caso da CIDE – Combustível (art. 177, § 4.º, I, *b*, da CF; EC 33/2001);
e) poderão incidir uma única vez, conforme a estipulação prevista em lei.

Existem dois bons exemplos desse tributo: (a) a CIDE – Combustível e (b) a CIDE – Royalties.

CIDE-Combustível

Criada pela Lei 10.336/2001, a CIDE-Combustível recai sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural (e derivados) e sobre o álcool etílico combustível.

Com a EC 42/2003, autorizou-se a possibilidade de instituição de CIDE-Combustível, atingindo a importação de produtos estrangeiros e serviços, em função do aumento do campo de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs) – e das contribuições sociais –, que até então se ligavam apenas à importação de petróleo, gás natural e seus derivados, assim como ao álcool combustível.

Embora o texto constitucional não revele especificidades sobre as CIDEs, nota-se que, com a CIDE-Combustível, há tratamento diverso, porquanto, à luz dos arts. 149, § 2.º, II, e 177, § 4.º, ambos da CF, ficou estabelecido que o tributo não atende aos princípios tributários da legalidade e anterioridade (anual), quanto à redução e restabelecimento de alíquotas. Ademais, afirma-se que sua alíquota poderá ser diferenciada em função da natureza do produto.

Configuram-se como contribuintes da CIDE-Combustível: o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, que realizarem operações de importação e de comercialização,

no mercado interno de diversos combustíveis, como gasolinas e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (*fuel-oil*); gás liquefeito de petróleo, incluindo o derivado de gás natural e de nafta e o álcool etílico combustível.

A base de cálculo da CIDE-Combustível é a unidade de medida estipulada na lei para os produtos importados e comercializados no mercado interno, enquanto as alíquotas do tributo são específicas (art. 5.º da Lei 10.336/2001).

O contribuinte pode deduzir o valor da CIDE dos valores de PIS e COFINS devidos na comercialização no mercado interno (art. 8.º da Lei 10.336/2001).

A CIDE-Combustível é arrecadada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

A repartição de suas receitas é feita pela União com Estados e Distrito Federal, no percentual de 29% (vinte e nove por cento), segundo o art. 159, III, da CF. Estes últimos devem repassar 25% (vinte e cinco por cento) do que receberem da União aos Municípios (art. 159, § 4.º, da CF).

CIDE-Remessas

A CIDE-Remessas (ou CIDE-*Royalties*) atende ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, buscando estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o fomento da pesquisa (art. 1.º da Lei 10.168/2000), em total ratificação do disposto no art. 214, IV, da CF.

A alíquota da contribuição é de 10%, e os sujeitos passivos estão dispostos no art. 2.º da Lei 10.168/2000.

São considerados "contratos de transferência de tecnologia", para fins de incidência da CIDE-*Royalties*, os contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marca e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Por fim, frise-se que a CIDERemessas cabe à administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

Ver STJ: REsp 1.642.249/SP.

Outras Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs)

Como exemplos, seguem algumas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs), pouco conhecidas, mas que tendem a transitar em solicitações de concursos públicos:

	Contribuição exigida pelo extinto IAA (Instituto do Açúcar e do Álcool): como um veículo de intervenção estatal na atividade produtora de

IAA	açúcar, este tributo foi exigido dos produtores de açúcar e de álcool para o custeio da atividade intervencionista da União na economia canavieira nacional (STF, RE 158.208/RN-1996).
IBC	Contribuição exigida pelo extinto IBC (Instituto Brasileiro do Café): como veículo de intervenção estatal na atividade produtora de café, este tributo foi exigido dos exportadores de café, em valor fixado em dólar, o que o caracterizou, negativamente, como "confisco cambial", por representar retenção da parcela de valor obtido pela venda do café no exterior.
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM (Lei 10.893/2004): o AFRMM é uma contribuição parafiscal (ver a Súmula 553 do STF) – um antigo tributo tendente a fomentar, no Brasil, a atividade comercial da Marinha Mercante e a indústria de construção e reparação naval, crucial para qualquer nação comercialmente expansionista e para o controle da balança comercial, porém, sobremodo claudicante em nosso país. Tal adicional é cobrado mediante a incidência de alíquotas diferenciadas sobre o frete, dependendo do tipo de navegação (internacional, de cabotagem, fluvial ou lacustre), por ocasião da entrada da embarcação no porto de descarga (ver, no STF, o RE 177.137/RS-1995).
ATP	Adicional de Tarifa Portuária – ATP (Lei 7.700/1988): o ATP é uma contribuição parafiscal, na subespécie "contribuição de intervenção no domínio econômico" (ver, no STF, RE 209.365/SP-1999 e RE 218.061/SP-1999). O fato gerador da contribuição adstringia-se às "operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso" (art. 1.º, § 1.º, da Lei 7.700/1988). Ademais, o produto da arrecadação sempre esteve vinculado "à aplicação em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias" (art. 2.º, parágrafo único, da Lei 7.700/1988).

Contribuição ao SEBRAE	Registra-se, em tempo, que as Bancas de Concurso não têm hesitado em associar a Contribuição ao SEBRAE, uma contribuição do Sistema “S”, a uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Para essa contribuição, o STJ e o STF já haviam sinalizado a adoção dessa classificação, partindo da premissa de que o SEBRAE não possui qualquer finalidade de fiscalização ou regulação das atividades das micro e pequenas empresas, mas, sim, o objetivo de influenciar positivamente, valendose de sua atuação de fomento e apoio, nas empresas ligadas às áreas industrial, comercial e tecnológica. Portanto, as contribuições ao SEBRAE, diferentemente daquelas constantes do art. 240 da CF, podem ser classificadas como contribuições de intervenção no domínio econômico, naturalmente dependentes de lei ordinária.

Art. 177. Constituem monopólio da União: (...)

§ 4.º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser: (...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, *b*; (...)

Súmula 516 do STJ: A contribuição de intervenção no domínio econômico para o INCRA (Decreto-Lei 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

- "Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Imunidade. Hermenêutica. Contribuiç ao PIS e Cofins. Não incidência. Teleologia da norma. Variação cambial positiva. Operação de exportação. I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II – O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte – ao contemplar na redação do art. 149, § 2.º, I, da Lei Maior as 'receitas decorrentes de exportação' – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV – Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins. V – Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI – Ausência de afronta aos arts. 149, § 2.º, I, e 150, § 6.º, da CF. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3.º, do CPC" (STF, Tribunal Pleno, RE 627.815/PR, Rel. Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, *DJe* 01.10.2013).

- "Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Imunidade. Hermenêutica. Contribuiç ao PIS e Cofins. Não incidência. Teleologia da norma. Empresa exportadora. Créditos de ICMS transferidos a terceiros. I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II – A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de 'receita' constante do seu art. 195, I, b) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2.º, I, e 155, § 2.º, X, *a*, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2.º, I,

da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV – O art. 155, § 2.º, X, *a*, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos –, imuniza as operações de exportação e assegura 'a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores'. Não incidem, pois, a Cofins e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, *b*, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/2002 (art. 1.º) e Lei 10.833/2003 (art. 1.º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2.º, X, *a*, da CF. VII – Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1.º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2.º, I, da CF. VIII – Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX – Ausência de afronta aos arts. 155, § 2.º, X, 149, § 2.º, I, 150, § 6.º, e 195, *caput* e inc. I, *b*, da CF. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3.º, do CPC" (STF, Tribunal Pleno, RE 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, *DJe* 25.11.2013).

- "Imunidade – Capacidade ativa tributária. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. Imunidade – Exportação – Receita – Lucro. A imunidade prevista no inc. I do § 2.º do art. 149 da CF não alcança o lucro das empresas exportadoras. Lucro – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Empresas exportadoras. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" (STF, Tribunal Pleno, RE

564.413/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.08.2010, *DJe* 03.11.2010 e rep. em 06.12.2010).

- "Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2.º, I, da Constituição, introduzida pela EC 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3.º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2.º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento" (STF, Tribunal Pleno, RE 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, *DJe* 01.12.2010).

- "Tributo. Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL. Incidência sobre as receitas e lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2.º, I, da CF, incluído pela EC 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim. Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2.º, I, da Constituição da República, incluído pela Emenda 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSSL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação" (STF, Tribunal Pleno, AC-MC 1.738/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 17.09.2007, *DJe* 19.10.2007, *RT* 868/139).

- "Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei 10.865/2004. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2.º, III, da CF, acrescido pela EC 33/2001). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis *in idem*, com invocação do art. 195, § 4.º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inc. IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195

da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4.º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2.º, III, *a*, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/2004, ao instituir o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota *ad valorem* sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2.º, III, *a*, da CF. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a Cofins internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7.º, I, da Lei 10.865/2004: 'acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições', por violação do art. 149, § 2.º, III, *a*, da CF, acrescido pela EC 33/2001. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento" (STF, Tribunal Pleno, RE 559.937/RS, Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli, j. 20.03.2013, *DJe* 17.10.2013).

§ 3.º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4.º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública,

observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

À luz do preceptivo em epígrafe, permitiuse, aos Municípios e Distrito Federal, a instituição, por meio de lei ordinária, da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP). Portanto, a COSIP, nesse quesito competencial, difere das federais contribuições constantes do *caput* do art. 149 da CF, a saber, as de interesse de categorias profissionais, as de intervenção no domínio econômico e as sociais para a seguridade social. Por outro lado, a COSIP, ainda nesse viés competencial, aproxima-se das municipais contribuições de melhoria e daquelas previstas no art. 149, § 1.º, da CF.

- "Constitucional. Tributário. Re interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – Cosip. Art. 149-A da CF. LC 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. I – Lei que restringe os contribuintes da Cosip aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V – Recurso extraordinário conhecido e

improvido" (STF, Tribunal Pleno, RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, *DJe* 22.05.2009).

(FCC/Auditor Controle/TCM-GO/2015) A Constituição Federal atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas pessoas jurídicas de direito público também têm competência para instituir contribuições. De acordo com a Constituição Federal, os Municípios podem instituir contribuições

(A) 1. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e 2. par o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis.

(B) 1. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis, 2. sociais e 3. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário.

(C) 1. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis, 2. cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e 3. de intervenção no domínio econômico.

(D) 1. de intervenção no domínio econômico e 2. de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

(E) 1. de intervenção no domínio econômico, 2. sociais e 3. de interesse das categorias profissionais ou econômicas

Resposta: A

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pode ser instituída:

(A) por Estados, Municípios e Distrito Federal.

(B) como imposto adicional na fatura de consumo de energia elétrica.

(C) mediante a utilização de elemento próprio da mesma base de cálculo de imposto.

(D) somente por Lei Complementar.

(E) para cobrir despesas de iluminação dos edifícios públicos próprios.

Resposta: C

(CESPE/Analista Legislativo/Câmara dos Deputados/2014) Segundo o STF, o custeio do serviço de iluminação pública constitui um tipo de contribuição de caráter sui generis, em que podem ser eleitos contribuintes os consumidores de energia elétrica, a base de cálculo pode ser definida conforme o consumo e, ainda, podem ser impostas alíquotas progressivas que consideram a quantidade de consumo e as características dos diversos tipos de consumidor.

Resposta: Certo

Seção II
Das Limitações do Poder de Tributar

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Nos arts. 150, 151 e 152 da CF encontram-se as limitações ao poder de tributar, que são: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, imunidades, além de outras limitações.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

• Ver comentários aos arts. 9.º e. 97 do CTN.

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia tributária, constante do inciso II do art. 150 da CF, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Daí a noção, ínsita ao princípio, da proibição de privilégios odiosos e desarrazoados. Percebe-se que o mencionado preceptivo se põe como um contraponto fiscal daquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5.º, *caput*, do texto constitucional.

O princípio da isonomia, como é sabido, é postulado vazio, recebendo o conteúdo de outros valores, como a noção de justiça (tributária) (STF, RE 423.768). Hodiernamente, o Poder Judiciário, valendo-se dos postulados da razoabilidade e proporcionalidade, tem verificado, em cada caso, se a

lei guerreada se mostra dissonante do princípio da isonomia.

São decorrentes do princípio da isonomia tributária dois subprincípios: o princípio da interpretação objetiva do fato gerador e o princípio da capacidade contributiva.

O princípio tributário do *non olet* impõe que a hipótese de incidência tributária seja compreendida, independentemente da licitude ou ilicitude peculiares à atividade exercida.

Com relação à cláusula *pecunia non olet* e a intributabilidade dos atos ilícitos, é oportuno revelar, entretanto, a existência de forte linha argumentativa no sentido oposto, demonstrando que a incidência tributária não poderá se dar perante os atos ilícitos.

Há quem diga que a incidência do tributo nas atividades ilícitas provocará uma antinomia com o art. 3.º do CTN, segundo o qual "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Ver STF: RE 640.905/SP.

> **Art. 5.º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

Súmula 658 do STF: São constitucionais os arts. 7.º da Lei 7.787/1989 e 1.º da Lei 7.894/1989 e da Lei 8.147/1990, que majoraram a alíquota de FINSOCIAL, quando devida a contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços.

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Arts. 23, 37 a 47 e 53 da Lei 12.663/2012 (Lei Ger da Copa). Eventos da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014. Assunção pela União, com sub-rogação de direitos, dos efeitos da responsabilidade civil perante a Fifa por danos em incidentes ou acidentes de segurança. Ofensa ao art. 37, § 6.º,

da CF, pela suposta adoção da teoria do risco integral. Inocorrência. Concessão de prêmio em dinheiro e de auxílio especial mensal aos jogadores campeões das copas do mundo Fifa de 1958, 1962 e 1970. Arts. 5.º, *caput*, 19, III, e 195, § 5.º, todos da CF. Violação ao princípio da igualdade e ausência de indicação da fonte de custeio total. Alegações rejeitadas. Isenção concedida à Fifa e a seus representantes de custas e despesas processuais devidas aos órgãos do poder judiciário da União. Art. 150, II, da CF. Afronta à isonomia tributária. Inexistência. Ação julgada improcedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 4.976/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 07.05.2014, *DJe* 30.10.2014).

- "Constitucional. Tributário. Imposto de Importação. Imposto sobre Produtos Industrializados. Importação. Arrendamento mercantil (*leasing*). Incidência. 1. Recurso extraordinário em que se argumenta a não incidência do II e do IPI sobre operação de importação de sistema de tomografia computadorizada, amparada por contrato de arrendamento mercantil. 2. Alegada insubmissão do arrendamento mercantil, que seria um serviço, ao fato gerador do imposto de importação (art. 153, I da Constituição). Inconsistência. Por se tratar de tributos diferentes, com hipóteses de incidência específicas (prestação de serviços e importação, entendida como a entrada de bem em território nacional – art. 19 do CTN), a incidência concomitante do II e do ISS não implica bitributação ou de violação de pretensa exclusividade e preferência de cobrança do ISS. 3. Violação do princípio da isonomia (art. 150, II da Constituição), na medida em que o art. 17 da Lei 6.099/1974 proíbe a adoção do regime de admissão temporária para as operações amparadas por arrendamento mercantil. Improcedência. A exclusão do arrendamento mercantil do campo de aplicação do regime de admissão temporária atende aos valores e objetivos já antevistos no projeto de lei do arrendamento mercantil, para evitar que o leasing se torne opção por excelência devido às virtudes tributárias e não em razão da função social e do escopo empresarial que a avença tem. 4. Contrariedade à regra da legalidade (art. 150, I da Constituição), porque a alíquota do imposto de importação foi definida por decreto, e não por lei em sentido estrito. O art. 153, § 1.º da Constituição estabelece expressamente que o Poder Executivo pode definir as alíquotas do II e do IPI, observados os limites estabelecidos em lei. 5. Vilipêndio do dever fundamental de prestação de serviços de saúde (art. 196 da Constituição), pois o bem tributado é equipamento médico (sistema de tomografia computadorizada). Impossibilidade. Não há imunidade à tributação de operações ou bens relacionados à saúde. Leitura do princípio da seletividade. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01.02.2011, *DJe* 16.03.2011).

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte – LC 141/1996. Isenção concedida aos membros do Ministério Público, inclusive os inativos, do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos. Quebra da igualdade de tratamento aos contribuintes. Afronta ao disposto no art. 150, II, da Constituição do

Brasil. 1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no art. 150, II, da Constituição do Brasil. 2. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes. 3. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte – LC 141/1996" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.260/RN, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.03.2007, *DJe* 29.06.2007).

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) Em relação aos princípios constitucionais, a Constituição Federal de 1988 prevê exceção

(A) ao Princípio da Irretroatividade, a tributação mais favorável ao Fisco, no momento do lançamento do Imposto sob a Renda.

(B) ao Princípio da Legalidade, o aumento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, mediante decreto legislativo.

(C) ao Princípio da Isonomia, a concessão de alguns benefícios fiscais.

(D) ao Princípio da Legalidade, a criação de taxa federal, mediante portaria do Ministro da Fazenda.

Resposta: C

(CESPE/Advogado da União/AGU/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da isonomia tributária impõe que o tributo incida sobre as atividades lícitas e, igualmente, sobre as atividades ilícitas, de modo a se consagrar a regra da interpretação objetiva do fato gerador. Dessa forma, é legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área *non aedificandi*, não significando tal cobrança de tributo concordância do poder público com a ocupação irregular.

Resposta: Certo

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

• Ver demais comentários ao art. 144 do CTN.

O postulado da irretroatividade tributária, com respaldo constitucional, encontra guarida no art. 144, *caput*, do CTN. Entretanto, a lei nova que cuida de formalidades ou aspectos formais, inábil a modificar, instituir ou extinguir direitos materiais (definição de sujeito passivo, de hipótese de incidência, do valor da dívida etc.) será aplicada retroativamente, afastando-se o *caput* do art. 144 do CTN, conforme o § 1.º deste mesmo artigo.

Já o § 2.º exterioriza que, à semelhança do parágrafo anterior, afastada estará a aplicação do *caput* do comando em tela, isto é, o próprio princípio da irretroatividade tributária. Trata-se da situação limitada aos gravames lançados por período certo de tempo ou com fatos geradores periódicos (IPTU, IPVA, ITR). Para esses tributos, a lei pode, por meio de uma ficção jurídica, definir um momento específico de ocorrência do fato gerador, devendo ser aplicada a legislação corrente naquele momento predeterminado, e não aquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador. É o que preceitua o § 2.º do art. 144 do CTN. Ver STF: Súmula 584, RE 183.130/PR e RE 592.396 e STJ: RE 558.633.

(CESPE/Advogado da União/AGU/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

Conforme o princípio da irretroatividade da lei tributária, não se admite a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos em período anterior à vigência da lei que os instituiu ou aumentou. Entretanto, o Código Tributário Nacional admite a aplicação retroativa de lei que estabeleça penalidade menos severa que a prevista na norma vigente ao tempo da prática do ato a que se refere, desde que não tenha havido julgamento definitivo.

Resposta: Certo

(ESAF/Planejamento e Orçamento/2015) Sobre os princípios constitucionais tributários, é correto afirmar que:

(A) o princípio constitucional da legalidade tributária exige necessariamente lei em sentido estrito/formal tanto para a instituição quanto para a majoração de tributo.

(B) o princípio constitucional da igualdade tributária exige idêntico tratamento tributário para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, permitindo-se, porém, tratamento diferenciado em razão da ocupação profissional destes mesmos contribuintes.

(C) o princípio constitucional da irretroatividade das normas que instituem ou majorem tributos relativamente a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da legislação correspondente não impede a aplicação retroativa de leis que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas.

(D) o princípio constitucional da anterioridade tributária geral não se aplica nem ao imposto sobre produtos industrializados e nem ao imposto sobre a propriedade territorial rural.

(E) o princípio constitucional tributário da liberdade de tráfego de pessoas ou bens apenas obsta a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas por empresas privadas concessionárias de serviço público outorgado pelo Distrito Federal.

Resposta: C

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

• Ver comentários ao art. 9.º, II, do CTN.

(CESPE/Advogado da União/AGU/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

Pela aplicação do princípio da anterioridade tributária, quaisquer modificações na base de cálculo ou na alíquota dos tributos terão sua eficácia suspensa até o primeiro dia do exercício financeiro seguinte à publicação da lei que promoveu a alteração.

Resposta: Errado

(CESPE/Defensor Público Federal de Segunda Categoria/DPU/2015) A respeito das limitações ao poder de tributar e da competência tributária, julgue o item que se segue.

A União pode instituir uma contribuição social cobrada do empregador e incidente sobre as aplicações financeiras da empresa, desde que se submeta ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Resposta: Certo

(FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF/2015) No que se refere ao princípio tributário da anterioridade anual e nonagesimal, assinale a alternativa correta.

(A) Os municípios e o Distrito Federal, ao fixarem a base de cálculo do IPTU, devem respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal.

(B) O princípio da anterioridade anual não incide sobre o imposto sobre produtos industrializados (IPI), isto é, em cas de majoração do tributo, este poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o majorou, desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal.

(C) Em se tratando de instituição ou majoração dos tributos sobre o comércio exterior, do imposto sobre importaçãc de produtos estrangeiros e do imposto sobre exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, deve-se observar o princípio da anterioridade anual, isto é, tais tributos só poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

(D) Caso haja majoração da alíquota do imposto de renda (IR), é vedado à União cobrar o tributo com a nova alíquota antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que o majorou.

(E) Aplica-se a anterioridade nonagesimal à fixação da base de cálculo do IPVA pelo Distrito Federal.

Resposta: B

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O tributo com efeito de confisco supõe previamente a tributação em excesso, exacerbada ou escorchante. Por outro lado, a exação que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

O mínimo existencial (vital ou necessário) está disciplinado no art. 7.º, IV, da CF, cujo teor aponta os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família. A propósito, o princípio da vedação ao confisco advém do princípio da capacidade contributiva, pois tal capacidade se manifesta na aptidão para suportar a carga tributária sem que exista perecimento da riqueza tributável.

A vedação à confiscabilidade proíbe a instituição de quaisquer tributos com caráter de absorção substancial da propriedade privada, sem a proporcionada indenização. Entretanto, vale salientar que o texto constitucional admite que se dê tal apropriação sem indenização em duas situações: a) pena de perdimento de bens (art. 5.º, XLVI, *b*, da CF) e b) expropriação de glebas destinadas a culturas de plantas psicotrópicas (art. 243, parágrafo único, da CF; atualizado com a EC 81/2014: “Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado (...)”).

Em nosso país não há parâmetros objetivamente definidos do que vem a ser uma tributação excessiva. A aferição compete ao Poder Judiciário, quando promovido pelo contribuinte prejudicado, no caso concreto. Além disso, prevaleceu a tese no STF de que o caráter do confisco do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, e não em função de cada tributo isoladamente examinado (ADIMC 2.010-DF-1999).

Confronto entre o confisco e a multa

A multa é sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, não se confundindo com o tributo. Como penalidade, a multa se mostra como prestação pecuniária dotada de valor preciso, podendo esse ser razoável ou não. Pode-se, dessa forma, aplicar o postulado da não confiscabilidade à multa exacerbada? Para o STF, não poderá subsistir multa confiscatória, sendo

plenamente aplicável o princípio tributário em análise a esse tipo de multa (STF, ADIn 551/RJ-2002).

Destaque-se que o princípio da vedação ao confisco não se aplica, em tese, aos tributos extrafiscais. A jurisprudência admite alíquotas confiscatórias nesses tipos de impostos. Além disso, a mesma lógica tem sido aplicada aos casos de progressividade extrafiscal, aceitando-se a exacerbação na cobrança de IPTU e de ITR, quando ligados ao cumprimento da função social da propriedade.

Frise-se, em tempo, que o referido princípio não é aplicável aos impostos seletivos (IPI e ICMS), uma vez que a seletividade é técnica de incidência de alíquotas cuja variação será em função da essencialidade do bem. Dessa maneira, é incabível verberar o confisco na tributação de cigarros ou bebidas, posto que o excesso se mostra justificável.

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: (...)

b) perda de bens; (...)

Art. 7.º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (...)

Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5.º.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei.

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Medida cautelar. Lei 1.952, de 19.03.1999, do Estado do Mato Grosso do Sul, que 'dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos estaduais'. Confisco e empréstimo compulsório: não ocorrência. Inexistência de ofensa ao ato jurídico perfeito. Precedente. 2. Lei 1.952, de 19.03.1999, do Estado do Mato Grosso do Sul, que transfere os depósitos judiciais, referentes a tributos estaduais, à conta do erário da unidade federada. Não ocorrência de violação aos princípios constitucionais da separação dos Poderes, da isonomia e do devido processo legal (CF, arts. 2.º e 5.º, *caput* e inc. LIV), e ao art. 148, I e II, da CF. 3. Incólume permanece o princípio da separação dos Poderes, porquanto os depósitos judiciais não são atos submetidos à atividade jurisdicional, tendo natureza administrativa, da mesma forma que os precatórios. 4. A isonomia é resguardada, visto que a Lei estadual prevê a aplicação da taxa Selic, que traduz rigorosa igualdade de tratamento entre o contribuinte e o Fisco. 5. Devolução do depósito após o trânsito em julgado já prevista no art. 32 da Lei de Execuções Fiscais – Lei 6.830, de 22.12.1980. Inexistência de ofensa ao princípio do devido processo legal. 6. O depósito judicial, sendo uma faculdade do contribuinte a ser exercida ou não, dependendo de sua vontade, não tem característica de empréstimo compulsório, nem índole confiscatória (CF, art. 150, IV), pois o mesmo valor corrigido monetariamente lhe será restituído se vencedor na ação, rendendo juros com taxa de melhor aproveitamento do que à época anterior à vigência da norma. 7. A exigência de lei complementar prevista no art. 146, III, *b*, da Carta da República não se estende a simples regras que disciplinam os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos, sem interferir na sua natureza. Pedido de medida cautelar indeferido" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 06.02.2002, *DJ* 19.04.2002).

- "1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADIn 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, *DJ* 19.04.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2.º, I, e 8.º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A EC 33, de 2001, inseriu a alínea *i* no inc. XII do § 2.º do art. 155 da CF, para fazer constar que cabe à lei complementar 'fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço'. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já

era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado ‘por dentro’ em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (STF, Tribunal Pleno, RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18.05.2011, *DJe* 18.08.2011).

- “Agravo regimental em agravo de instrumento. Legalidade da aplicação da taxa Selic. Atualização de débitos tributários. Multa moratória. Caráter confiscatório. Inexistência. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, ao julgar o RE 582.461, da relatoria do Min. Gilmar Mendes, decidiu pela legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização de débitos tributários, bem como pelo caráter não confiscatório da multa moratória. 2. Agravo regimental desprovido” (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 798.089/RS, Rel. Min. Ayres Brito, j. 13.03.2012, *DJe* 28.03.2012).

- “Processual civil. Agravo regimental. Constitucional. Tributário. Vedação do uso de tribut com efeito de confisco. Imposto de Importação – II. Aumento de alíquota de 4% para 14%. Deficiência do quadro probatório. Impossibilidade de reabertura da instrução no julgamento de recurso extraordinário. 1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição). 2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. 3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5.º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (STF, 2.ª T., AgRg no RE 448.432/CE, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, *DJe* 28.05.2010).

- “Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Multa. Caráter confiscatório. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas à contribuinte, por meio de lançamento de ofício, decorrem do fato

de haver-se ela omitido na declaração e recolhimento tempestivos da contribuição. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 241.087/PR, Rel. Min. Eros Grau, j. 08.09.2009, *DJe* 25.09.2009).

- "Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. ICMS. Multa com caráter confiscatório. Não ocorrência. 1. Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa – que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária –, sob o fundamento de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório. Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 685.380/RS, Rel. Min. Eros Grau, j. 20.05.2008, *DJe* 06.06.2008).

- "Recurso extraordinário. Alegada violação ao preceito inscrito no art. 150, IV, da CF. Caráter supostamente confiscatório da multa tributária cominada em lei. Considerações em torno da proibição constitucional de confiscatoriedade do tributo. Cláusula vedatória que traduz limitação material ao exercício da competência tributária e que também se estende às multas de natureza fiscal. Precedentes. Indeterminação conceitual da noção de efeito confiscatório. Doutrina. Percentual de 25% sobre o valor da operação. *Quantum* da multa tributária que ultrapassa, no caso, o valor do débito principal. Efeito confiscatório configurado. Ofensa às cláusulas constitucionais que impõem ao poder público o dever de proteção à propriedade privada, de respeito à liberdade econômica e profissional e de observância do critério da razoabilidade. Agravo improvido" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 754.554/GO, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, *DJe* 28.11.2013).

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

• Ver comentários ao art. 9.º, III, do CTN.

VI – instituir impostos sobre:

• Ver comentários ao art. 9.º, IV, do CTN.

(CESPE/Auditor/TCE-RN/2015) Em relação ao instituto da imunidade tributária, julgue o item a seguir.

A imunidade tributária visa preservar valores políticos, religiosos, sociais, econômicos e éticos da sociedade, com vistas a evitar que determinadas atividades sejam oneradas pela incidência dos tributos.

Resposta: Certo

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) Na disciplina das isenções, imunidades e hipóteses de não incidência, é correto afirmar que

(A) quem pode isentar também pode conceder imunidade.

(B) quem pode tributar pode isentar.

(C) alíquota zero e isenção são expressões juridicamente equivalentes.

(D) não incidência é situação juridicamente distinta de imunidade e de não competência.

Resposta: B

(FGV/Agente de Fiscalização/TCM-SP/2015) De acordo com o sistema constitucional tributário, a previsão de imunidade é:

(A) limitação à instituição de tributos estaduais e municipais, imposta pela União, através de lei complementar nacional;

(B) dispensa legal do pagamento do tributo ou penalidade pecuniária;

(C) modalidade especial de extinção do crédito tributário;

(D) não incidência qualificada pela lei;

(E) limitação constitucional ao poder de tributar.

Resposta: E

(PUC-PR/Procurador do Estado/PGE-PR/2015) Sobre as imunidades tributárias, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa CORRETA.

(A) É vedada a instituição, por meio de Emenda à Constituição, de novas hipóteses de imunidades tributárias.

(B) Não incide Imposto de Importação sobre as operações de importação de bens realizadas por Estado da Federação, salvo nos casos em que restar comprovada violação ao princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

(C) A imunidade tributária recíproca exonera o sucessor, desde que Ente Público integrante da Administração Direta das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão.

(D) Não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de bens e mercadorias realizado pelas franqueadas da Empres Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.

(E) A Constituição Federal de 1988 contém hipóteses de imunidades de impostos e contribuições, mas não de taxas

Resposta: B

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Sobre o tema das imunidades tributárias, é INCORRETO afirmar:

(A) As pessoas beneficiadas pela imunidade tributária não podem ser fiscalizadas pela autoridade administrativa.

(B) A norma tributária infraconstitucional que desobedece uma imunidade tributária é uma norma inconstitucional.

(C) A imunidade tributária outorga a seu beneficiário o direito subjetivo de não ser tributado pelo Poder Público.

(D) A imunidade tributária limita o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal.

Resposta: A

(VUNESP/Delegado de Polícia Civil de 1.ª Classe/PC-CE/2015) Determina a Constituição Federal que o imposto sobre a propriedade territorial rural não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário

que não possua outro imóvel.

Referida determinação implica em

(A) isenção.
(B) imunidade.
(C) remissão parcial.
(D) remissão total.
(E) anistia.

Resposta: B

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

• Ver comentários ao art. 9.º, IV, a, do CTN.

(IESES/Titular de Serviços de Notas e de Registros /TJ-RO/2017) Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre:

I. Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.
II. Templos de qualquer culto, condomínios edilícios.
III. Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros.
IV. Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos; livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A sequência correta é:

(A) Apenas as assertivas I, III, IV estão corretas.
(B) Apenas as assertivas II e IV estão corretas.
(C) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.
(D) Apenas a assertiva IV está correta.

Resposta: A

(CONSULPLAN/Analista Judiciário/TRE-RJ/2017) Com relação às Imunidades Tributárias, analise as afirmativas a seguir.

I. A imunidade recíproca não se estende à empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora atividade econômica com fins lucrativos.
II. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela imunidade conferida aos templos.
III. Os aparelhos leitores de livros eletrônicos não estão abrangidos pela imunidade tributária conferida aos livros.

Está(ão) correta(s) a(s) afirmativa(s)

(A) I, II e III.

(B) I, apenas.

(C) II, apenas.

(D) I e II, apenas.

Resposta: D

(CESPE/Auditor Governamental/CGE-PI/2015) Considerando as limitações ao poder de tributar, julgue o item seguinte.

A imunidade recíproca entre os entes tributantes estabelece a vedação da cobrança de impostos e taxas entre a União, os estados, o Distrito Federal (DF) e os municípios.

Resposta: Errado

(FUNDEP/Auditor/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG/2015) Sobre as imunidades tributárias e consoante posicionamento atual e predominante no Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa INCORRETA.

(A) A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

(B) Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

(C) A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

(D) A imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal, afasta a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido.

(E) A imunidade prevista no artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal, abarca álbuns de figurinhas destinados ao público infantojuvenil.

Resposta: D

b) templos de qualquer culto;

• Ver comentários ao art. 9.º, IV, b, do CTN.

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2017) Assinale a alternativa correta.

(A) A imunidade do artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal, deve ser interpretada ampliativamente de modo a inclu todos os imóveis da entidade religiosa, sem restrição, uma vez que o Estado Brasileiro, embora laico, garante o exercício da fé religiosa, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal.

(B) A imunidade prevista no artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal de 1988, deve ser estendida aos cemitérios de cunho religioso, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal.

(C) A imunidade conferida aos templos se estende à Maçonaria, em cujas lojas se professa culto no sentido

empregado pela Constituição Federal, segundo decisão do Supremo Tribunal Federal.

(D) A imunidade do artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal de 1988, estende-se aos cemitérios, ainda que ostentei natureza privada e empresarial, uma vez que ali se realizam ritos relacionados com a fé religiosa, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal.

Resposta: B

(FCC/Auditor-Substituto de Conselheiro/TCM-RJ/2015) Acerca das imunidades tributárias, é correto afirmar que

(A) a imunidade dos templos de qualquer culto abrange o local de culto e também imóveis de propriedade da entidac religiosa locados a terceiros, desde que o aluguel reverta em benefício da atividade religiosa.

(B) as entidades fechadas de previdência privada estão amparadas pela imunidade, devido à natureza assistencial.

(C) são aplicáveis exclusivamente em relação aos impostos.

(D) a imunidade relativa às operações com petróleo, combustíveis e minerais alcança os tributos em geral, compreendendo impostos e contribuições.

(E) a imunidade recíproca beneficia as empresas públicas e sociedades de economia mista.

Resposta: A

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

• Ver comentários ao art. 9.º, IV, c, do CTN.

(MPE-PR/Promotor Substituto/MPE-PR/2017) Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa incorreta:

(A) É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.

(B) Quando alugado a terceiros, não permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a partidos políticos, a entidade sindicais dos trabalhadores, a instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, independente da destinação conferida ao valor dos aluguéis.

(C) Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridad

(D) A imunidade tributária subjetiva, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição Federal, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato.

(E) A imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d* (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão da Constituição Federal, alcança o livro digital (*e-book*).

Resposta: B

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

• Ver comentários ao art. 9.º, IV, d, do CTN.

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Quanto à imunidade tributária e à isenção tributária, é correto afirmar que

(A) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco; todavi os entes estatais estão autorizados pela Constituição Federal a estabelecerem limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, inclusive por meio da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

(B) a imunidade referente à vedação de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

(C) a imunidade ou a isenção tributária do comprador se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produto industrializados.

(D) sendo vendedora uma autarquia, sua imunidade fiscal compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador.

Resposta: B

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

IMUNIDADES PARA FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS

MUSICAIS PRODUZIDOS NO BRASIL E PARA SEUS SUPORTES MATERIAIS OU ARQUIVOS DIGITAIS

A Emenda Constitucional 75 – originária da intitulada "PEC da Música" e publicada em 15 de outubro de 2013 – acrescentou a alínea *e* ao inciso VI do art. 150 da Carta Magna, prevendo, assim, a imunidade musical.

Seu propósito é desonerar de impostos os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, com a ressalva da incidência na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Nesse passo, a venda de CDs e DVDs será protegida da cobrança do ICMS, do ISS e até mesmo do IOF (nas aquisições virtuais). A benesse constitucional, todavia, não alcança o processo de replicação industrial, que permanece com a tributação.

De modo geral, a EC 75/2013 trouxe revitalização para a garantia de acesso à cultura.

A contrafação, além de causar prejuízos aos autores das obras, aos empresários e à sociedade, também é responsável por grandes prejuízos ao país, na medida em que impulsiona o desemprego e reduz os impostos recolhidos. O acréscimo da alínea *e* ao art. 150, VI, da CF certamente ensejará resultados positivos na indústria fonográfica do país, que evidentemente vem sucumbindo cada vez mais, diante do "fantasma da pirataria". Faz-se necessária que as gravadoras e indústrias repassem a não incidência para o valor final das mercadorias, sob pena de frustração do almejado exonerativo.

A contribuição fiscalizatória deve abarcar a sociedade e o Estado, fortalecendo diariamente o combate à "pirataria", na intenção de dirimir as consequências perniciosas da prática criminosa. E aquela, certificando-se da diminuição dos preços dos bens protegidos na etapa final da cadeia de consumo.

Ver STJ: Súmula 502.

(CESPE/Assessor Técnico Jurídico/TCE-RN/2015) Com relação às imunidades tributárias, julgue o item seguinte.

Os fonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, salvo na etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser, são imunes às contribuições de intervenção econômica e aos impostos em geral, mas não às contribuições para a seguridade social, como as contribuições previdenciárias.

Resposta: Errado

(FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA/2015) Assinale a alternativa CORRETA.

(A) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a imunidade tributária dos templos de qualquer culto alcança as lojas maçônicas.

(B) A imunidade tributária endereçada aos livros e periódicos não alcança, no entendimento do STF, álbuns de figurinhas.

(C) A imunidade tributária recíproca não alcança o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) que incide no transporte de bens e mercadorias realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) porque, na esteira do entendimento do STF, tal atividade tem fins lucrativos, não merecendo tratamento tributário privilegiado.

(D) Têm imunidade tributária fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musica ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral, interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

(E) Não têm imunidade tributária recíproca as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

Resposta: D

(FCC/Auditor Controle Externo/TCM-GO/2015) De acordo com a Constituição Federal, é vedado aos Municípios instituir

(A) impostos e contribuições sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, especificamente naquilo que se relaciona com as finalidades essenciais dessas entidades.

(B) impostos e taxas sobre patrimônio, renda ou serviços, da União, dos Estados e do Distrito Federal e de outros Municípios.

(C) impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.

(D) tributos sobre templos de qualquer culto, no que diz respeito ao patrimônio, renda e serviços, relacionados ou nã com as suas finalidades essenciais.

(E) impostos sobre livros, jornais, periódicos, papel, tinta e demais insumos empregados na sua impressão.

Resposta: C

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) A Constituição Federal estabelece limitações ao poder de tributar, concedido aos entes federados. No que se refere a estes limites,

(A) os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem conceder isenção e redução de base de cálculo dos tributo de suas competências, mediante ato do Poder Executivo, nos limites previstos em lei ordinária do respectivo ente, exceto em relação ao ICMS, que deverá atender condição específica prevista na própria Constituição Federal.

(B) é vedado cobrar tributos das instituições de educação sem fins lucrativos, dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores e patronais, desde que atendidos os requisitos da lei e a finalidade social de redução das desigualdades.

(C) é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, exceto se a diferença se destinar ao estímulo da indústria nacional e à substituição de importações por produção nacional.

(D) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tributos sobre a renda e patrimônio uns dos outros, inclusive em relação às autarquias, fundações e empresas públicas, instituídas ou mantidas por estes entes federados.

(E) é vedado instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, e sobre fonogramas musicais produzidos no Brasil, com obras musicais de autores brasileiros, natos ou naturalizados, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Resposta: E

§ 1.º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

• Ver comentários ao art. 9.º, II, do CTN.

§ 2.º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Vale frisar que o serviço postal e o correio aéreo são atividades imunes a impostos, assim consideradas no entendimento do STF, em função de ser a ECT uma empresa pública que desempenha serviços portadores de estabilidade e, por isso, fazem jus à imunidade recíproca.

§ 3.º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Há casos em que a imunidade recíproca não será aplicada. Tais atenuações, como no presente dispositivo, almejam impedir que a imunidade seja utilizada de forma fraudulenta. Ou seja, o

preceito constitucional deseja evitar a simbiose entre o Estado, em sua função precípua, e a atividade econômica, – junção que poderia produzir uma concorrência desleal com a iniciativa privada. Na parte final, o dispositivo trata da ligação da imunidade recíproca com a não exoneração do promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5.º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2.º, XII, g.

Dependem de lei não somente a instituição de tributo mas também as desonerações tributárias. Assim, se uma obrigação tributária foi determinada por lei, decorrendo a cobrança do tributo, pelo Fisco, somente a lei que poderá ensejar o afastamento da obrigação e a dispensa da sua cobrança.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nota-se o respaldo constitucional, pelo dispositivo acima, do sistema de substituição progressiva, inserido por através da EC 3/1993. Entretanto, antes mesmo da Emenda, o sistema já era endossado no STF e no STJ. Por isso, memorize: Somente a substituição progressiva, ou "para frente", tem previsão constitucional. Frise-se que o dispositivo abarca impostos e contribuições, estando excluídas as taxas e contribuições de melhoria.

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

• Ver comentários ao art. 10 do CTN.

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Especificamente quanto ao inciso III, é vedado à União a concessão de isenção de tributos que estão fora da sua esfera de competência tributária. Ou seja, deseja-se que a União esteja proibida de atuação na seara competência alheia. A isenção heterônima é concedida por entidade política diferente daquela detentora da competência tributária. Assim, heterônima será, por exemplo, uma isenção de IPTU concedida pela União. A heteronomia nas isenções é proibida, devendo ser privilegiada a norma das isenções autonômicas, onde Estados e Distrito Federal isentam tributos estaduais; Municípios e Distrito Federal isentam os tributos municipais e União isenta os tributos federais. Qualquer exceção à regra proibitiva deve ser justificada constitucionalmente sob pena de

inconstitucionalidade. Em se tratando de ISS, há dispositivo preceituado na Constituição Federal. Acompanhe: "Art. 156. (...) § 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (...) II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior".

Assim, o artigo refere-se à possibilidade de concessão pela União, através de lei complementar de isenção heterônima do ISS nas exportações de serviços, o que vem a ser corroborado no art. 2.º, I, da LC 116/2003.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

• Ver comentários ao art. 11 do CTN.

Seção III
Dos Impostos da União

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Relativamente ao inciso VII, frise-se que a riqueza não é suficiente para a sujeição ao imposto. A base econômica refere-se a "grandes fortunas", ou seja, apenas os patrimônios diferenciados em

função do seu altíssimo valor. Necessariamente a lei complementar, na instituição do imposto, deverá manter-se adstrita a esta conceituação.

§ 1.º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

• Ver comentários ao art. 9.º, I, do CTN.

§ 2.º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

A generalidade diz respeito, mais especificadamente à sujeição passiva do tributo. Seu campo de abrangência é geral, não admitindo tributação especial, de modo que todos os contribuintes devem ser tratados de igual forma, o que, aliás, já vigora em virtude do princípio da igualdade.

Trata-se a universalidade de critério relativo à extensão da base de cálculo, que deve abarcar quaisquer rendas e proventos do contribuinte.

A progressividade é critério onde há exigência da variação positiva da alíquota em função do aumento da base de cálculo. Assim, resta a equação: maior a base de cálculo, maior será a alíquota.

II – Revogado pela EC 20/1998.

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

A seletividade diz respeito à qualidade do que é objeto da tributação. São seletivos os impostos cujas alíquotas são diferenciadas para objetos distintos.

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

A não cumulatividade visa ao impedimento de que a ocorrência de sucessivas incidências na cadeia econômica de um produto demande sobre ele, um ônus tributário muito elevado, resultado das muitas tributações sobre a mesma base econômica. Ver STJ: REsp 1.382.354/PE.

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

Ou seja, com tal dispositivo, a Constituição Federal tornou imunes ao IPI os produtos industrializados destinados ao exterior. Não há que se falar em IPI quando houver a saída de mercadorias industrializadas para outro país. Ver STF: Súmula 536.

IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4.º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

COMENTÁRIOS

A EC 42/2003 trouxe a progressividade para este imposto real. Assim, a alíquota será maior à medida que sua base de cálculo aumentar.

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

§ 5.º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II – setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

A competência residual é abarcada em dois dispositivos constitucionais: no art. 154, I, e no art. 195, § 4.º. O tema refere-se ao poder de instituição de tributo diverso daqueles já existentes. Por essa razão trata-se de residual. O primeiro trata da competência residual para os impostos. Já o segundo dispositivo preceitua acerca da competência remanescente para as contribuições de seguridade social. Relativamente aos impostos, a competência residual dita que a instituição do novo imposto será por meio de lei complementar, pela União e curvando-se a duas limitações: a) obediência ao princípio da não cumulatividade; e b) proibição da coincidência entre o fato gerador ou base de cálculo entre o novo e os demais impostos. Dessa forma, o imposto novo não poderá ocorrer em cascata produzindo uma sobreposição de incidências.

O inciso II do artigo em estudo trata da competência extraordinária, que é o poder de instituição, pela União e através de lei ordinária federal, do imposto extraordinário de guerra (IEG). Entretanto, registre-se que também poderá ser criado por medida provisória, considerando os ditames do art. 62, § 1.º, III, da CF.

O IEG poderá ser criado em contextos de beligerância, na qual o Brasil estiver inserido, com o objetivo de geração de receitas extras à manutenção de nossas forças armadas. Dessa forma, as situações ensejadoras do imposto são limitadas: guerra externa iminente ou eclodida, É um imposto não restituível e não vinculado à despesa que deu fundamento para sua instituição. Tem índole provisória, devendo desaparecer assim que cessarem as causas de sua criação. Por último, frise-se que o IEG terá exigência imediata, sendo exceção às anterioridades anual e nonagesimal.

Seção IV

Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS

Competência tributária e sujeito ativo

A competência para a instituição do ITCMD (Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos) é dos Estados e do Distrito Federal, conforme o art. 155 da CF.

Antes da CF de 1988, o imposto *causa mortis* e o imposto de transmissão *inter vivos* estavam na competência dos Estados e do DF, de modo conjunto e aglutinado. Após a promulgação da Carta Magna, houve uma bipartição da competência. Aos Estados e DF, coube a competência sobre a transmissão *causa mortis* ou não onerosa de bens móveis ou imóveis, despontando o ITCMD. Aos Municípios, coube a competência sobre a transmissão *inter vivos* e as de caráter oneroso de bens imóveis, exsurgindo o ITBI (ou ITIV).

Sujeito passivo

Os sujeitos passivos do ITCMD são:

a) os herdeiros ou legatários;

b) quaisquer das partes ligadas à doação (doador ou donatário), conforme estabelecido em lei

À lei estadual é facultada a eleição do responsável tributário, por exemplo, em doações, o doador pode ser o responsável, caso o donatário não recolha o tributo.

Fato gerador

O fato gerador do ITCMD é:

a) transmissão de propriedade de quaisquer bens móveis ou imóveis;

b) transmissão de direitos em decorrência de falecimento de seu titular ou transmissão e cessã gratuitas.

A transmissão consiste na passagem jurídica da propriedade de bens ou direitos de uma pessoa para outra. Dá-se em caráter não oneroso pela ocorrência de morte (*causa mortis*) ou doação (ato de liberalidade).

O CTN prevê que nas transmissões *causa mortis* despontam tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários.

Elemento espacial do fato gerador

No caso de bens imóveis e respectivos direitos, o imposto compete ao Estado da situação do bem

(ou ao DF), conforme art. 155, § 1.º, I, da CF.

No caso dos bens móveis, títulos e créditos, o imposto caberá ao Estado (ou ao DF) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador (art. 155, § 1.º, II, da CF).

Observe o exemplo:

Antônio faleceu no Rio Grande do Norte, seu inventário foi feito no Rio de Janeiro, sendo ele possuidor de um imóvel em São Paulo e de um automóvel no Paraná. O ITCMD devido pelo apartamento transmitido será devido ao Estado de São Paulo, e o ITCMD devido pelo automóvel transmitido irá para o Rio de Janeiro.

Ressalte-se que uma lei complementar deverá disciplinar as seguintes situações:

a) Se o doador tiver domicílio ou residência no exterior (art. 155, § 1.º, III, *a*, da CF);
b) Se o *de cujus* possuir bens, for residente ou domiciliado ou tiver seu inventário processado exterior (art. 155, § 1.º, III, *b*, da CF).

Elemento temporal do fato gerador

O momento em que ocorre o fato gerador será o da transmissão (art. 35 do CTN), ou conforme estabelecer a lei estadual.

No caso dos bens imóveis, será o momento do registro da escritura de transmissão, por ser esse o momento em que a transmissão surte efeito a terceiros, conforme o Direito Civil.

Sabe-se que o fato gerador do ITCMD segue as diretrizes do ITBI, conforme descrito acima. Entretanto, há os que desafiam a demarcação temporal atrelada ao registro da escritura, sustentando que haveria o reconhecimento de que o fato gerador do ITCMD seria resultado de uma atividade estatal, contrariando os princípios do direito tributário. No caso, defendem a ideia de que o fato gerador do ITCMD deveria abarcar todas as formalidades inerentes à transmissão dos direitos de propriedade, desde a lavratura da escritura até o registro.

Com a devida vênia, de qualquer forma, sustentamos ainda que o fato gerador se dá com o registro imobiliário.

Base de cálculo

A base de cálculo do ITCMD será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação, conforme o art. 35 do CTN. Tal valor venal, em princípio, representará o valor de mercado do bem, sem que se supere o último.

Segundo entendimento do STF, o cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula 113), observando-se a alíquota vigente na data da abertura da sucessão (Súmula 112), e o

imposto não será exigido antes da homologação (Súmula 114).

Alíquotas

Os Estados e o Distrito Federal fixam livremente as alíquotas, respeitando-se o máximo de 8%, definido pelo Senado, na Resolução 9/1992.

Faz-se mister repisar o entendimento jurisprudencial que indica importantes vetores na estipulação de tal grandeza dimensional do fato gerador em estudo:

a) Súmula 112 do STF: "O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigent ao tempo da abertura da sucessão".
b) Súmula 113 do STF: "O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor do bens na data da avaliação".
c) Súmula 114 do STF: "O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo".
d) Súmula 590 do STF: "Calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo cre da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor".

À luz do entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência, sempre foi comum a recusa à progressividade para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

Por outro lado, conforme se mencionou, não se pode perder de vista que a Resolução 9/92 do Senado Federal, ao estabelecer alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de que trata a alínea *a*, inciso I e § 1.º, IV, do art. 155 da CF, dispõe: (i) a alíquota máxima do ITCMD será de oito por cento (8%), a partir de 1.º de janeiro de 1992; (ii) as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Em fevereiro de 2013, o STF declarou constitucional a progressividade para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

A conclusão do feito, com repercussão geral reconhecida, deu-se em 6 de fevereiro de 2013, quando o Plenário, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, considerando constitucional a progressividade para o ITCMD, à semelhança do que já se adota em legislação alienígena (Espanha, Itália, Alemanha etc.).

Desse modo, conclui-se que subsistem quatro impostos com previsão de progressividade em nosso sistema tributário: dois federais (IR, ITR), um municipal (IPTU) e, finalmente, um estadual (ITCMD).

Notas gerais

a) O ITCMD e a morte presumida: com o instituto da "morte presumida", torna-se legítima a exigência do ITCMD (Súmula 331 do STF);

b) O ITCMD e a transferência de ações: compete ao Estado sede da Companhia o ITCMD relativo à transferência de ações (Súmula 435 do STF).

Súmula 112 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula 113 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula 331 do STF: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, no inventário por morte presumida.

- "Extraordinário – ITCMD – Progressividade – Constitucional. No entendimento majoritári do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Precedente: RE 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida" (STF, 1.ª T., AgRg no RE 542.485/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 19.02.2013, *DJe* 08.03.2013).

- "Agravo regimental no agravo de instrumento. ITCMD. Base de cálculo. Vedação às deduções do montante partilhável. Alegação de que a tributação sobre o valor integral desse montante não teria caráter confiscatório. Ofensa meramente reflexa. 1. A conformação do critério quantitativo, da forma elastecida adotada pela lei estadual, com a definição de base de cálculo que se extrai da norma geral, é questão prejudicial à conclusão pelo reconhecimento do caráter confiscatório. Resta, assim, evidenciado, tratar-se de contencioso de mera legalidade. 2. Mesmo se restasse superada a questão de a ofensa ser de ordem infralegal, cumpre observar que a vedação das deduções deforma a regra matriz de incidência do imposto, fazendo incidir tributo onde não há base

imponível. 3. Agravo regimental não provido” (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 733.976/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 11.12.2012, *DJe* 06.02.2013).

- “Tributário e processual civil. Arrolamento. Controvérsia acerca do pagamento de tributo. Impossibilidade de discussão. Arts. 1.031, § 2.º, e 1.034 do CPC. Precedentes do STJ. Legislação estadual. Inobservância. Incidência da Súmula 280/STF. I. Não se admite, no curso do arrolamento sumário, discussão relativa à correção de valores recolhidos a título de imposto de transmissão *causa mortis*, nos termos do art. 1.034 c/c art. 1.031, § 2.º, do CPC. Precedentes do STJ. II. Na forma da jurisprudência do STJ, ‘descabe, no procedimento de arrolamento sumário, discussão a respeito do ITCMD ou da exigência de documentos pelo Fisco. A homologação da partilha não pressupõe atendimento a obrigações tributárias acessórias relativas ao imposto sobre transmissão ou à ratificação dos valores pelo Fisco estadual. Somente após o trânsito em julgado da sentença homologatória é que a Fazenda verificará a correção dos montantes recolhidos, como condição para a expedição e a entrega do formal de partilha e dos alvarás (art. 1.031, § 2.º, do CPC). Entendimento reiterado no julgamento do REsp 1150356/SP, sob a sistemática do art. 543-C do CPC’ (STJ, EDcl no REsp 1.252.995/SP, rel. Min. Herman Benjamin, 2.ª T., *DJe* 17.10.2011). III. Descabe interpor Recurso Especial por ofensa a direito local, ainda que indireta, conforme a Súmula 280 do STF, aplicável por analogia. IV. Agravo regimental desprovido” (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 260.150/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 25.03.2014, *DJe* 03.04.2014).

- “Mandado de segurança. ITCMD. Base de cálculo. Alteração por decreto. Impossibilidade. Fisco Estadual que por meio de Decreto adotou valor venal para fins de lançamento do ITBI como base de cálculo do ITCMD. Ofensa ao princípio da legalidade. Lei Estadual 10.705/2000 que prevê o valor venal para fins de IPTU como base de cálculo mínima. Alteração que, de fato, criou nova base de cálculo sem, contudo, haver o mínimo respaldo legal. Precedentes desta Corte. Segurança concedida. Sentença mantida. Recurso e reexame necessário desprovidos” (TJSP, 5.ª Câm. de Direito Público, Ap/Reexame Necessário 1014397-97.2014.8.26.053, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, j. 10.11.2014).

- “Apelação. Mandado de segurança. Inventário. Base de cálculo do ITCMD. Aplicação da vigente na abertura da sucessão. Aplica-se a lei em vigor na data do óbito do autor da herança, nos termos do art. 1.784 do CC. Incidência dos arts. 9.º, § 1.º e 13, I, da Lei Estadual 10.750/2002 e 16, I, *a*, do Dec. 46.665/2002. Inaplicabilidade do Dec. 55.002/2009, editado antes da abertura da sucessão ocorrida em 27.03.2013. Precedentes deste Tribunal de Justiça. Sentença reformada. Recurso de apelação provido” (TJSP, 3.ª Câm. de Direito Público, Ap 1000529-83.2014.8.26.0269, Rel. Des. Maurício Fiorito, j. 11.11.2014).

- “Apelação cível. Direito tributário. Embargos à execução fiscal. Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD. Constitucionalidade da progressividade da alíquota. Precedentes do STF. RE 562.045, julgado em repercussão geral. O Supremo Tribunal Federal, em 06.02.2013, através do julgamento do RE 562.045, por maioria,

assentou o caráter real do ITCMD, decidindo ser constitucional a progressividade da alíquota do referido tributo. A decisão prolatada pelo STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, reconheceu a constitucionalidade do art. 18 da Lei Estadual 8.821/1989, tendo esta decisão conteúdo eminentemente declaratório e, portanto, eficácia *ex tunc*, ou seja, a lei sempre foi constitucional. Apelação desprovida" (TJRS, 1.ª Câm. Cív., ApCív 70059008359, Rel. Des. Newton Luís Medeiros Fabrício, j. 24.09.2014).

- "Agravo de instrumento. ITCMD. Inventário. Decadência. No caso de transferência de ber imóveis por inventário, a despeito da transmissão da propriedade se operar com a abertura da sucessão, o direito de lançar o tributo tem como termo inicial o respectivo cálculo (arts. 1.003 e ss., CPC). Afastamento da decadência do direito do Fisco Estadual de constituir o crédito tributário. Orientação dos tribunais superiores. Negado seguimento ao recurso" (TJRS, 7.ª Câm. Cív., AgIn 70060914280, Rel. Des. Liselena Schifino Robles Ribeiro, j. 30.07.2014).

(FCC/Analista Judiciário/TRF – 5.ª REGIÃO/2017) Em fevereiro do corrente ano, 2017, um Município nordestino efetuou o lançamento de ofício do IPTU, cujo fato gerador ocorreu no dia 1.° de janeiro do mesmo exercício. O referido lançamento foi feito em nome do Sr. Aníbal de Oliveira, que, segundo informações constantes do cadastro municipal, seria o proprietário do referido imóvel, na data da ocorrência do fato gerador.

Em março de 2017, depois de devidamente notificado do lançamento realizado, o Sr. Aníbal de Oliveira apresentou, tempestivamente, no órgão municipal competente, impugnação contra o lançamento efetuado, alegando que, em 15 de dezembro de 2016, havia formalizado a doação do referido imóvel a seu filho, Sérgio de Oliveira, e que, em razão disso, não seria devedor do crédito tributário referente ao IPTU 2017. A impugnação estava instruída com cópia da escritura de doação e de seu respectivo registro, ainda em 2016, no Cartório de Registro de Imóveis competente. O doador esclareceu, ainda, na referida impugnação, que o órgão municipal competente não foi comunicado, nem por ele, nem pelo donatário, da transmissão da propriedade do referido imóvel, pois a legislação local não os obrigava a prestar tal informação.

Sérgio de Oliveira, a seu turno, foi corretamente identificado como contribuinte do ITCMD devido em razão da doação por ele recebida e pagou crédito tributário devido.

Considerando os dados acima, bem como as regras do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal acerca do lançamento tributário, constata-se que

(A) não poderá ser feito lançamento de IPTU contra Sérgio de Oliveira, em 2017, por ele já ter sido identificado, no ar anterior, como contribuinte do ITCMD incidente sobre a doação recebida.

(B) o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal (noventena) impede o lançamento e a cobrança do IPTU antes de transcorridos 90 (noventa) da ocorrência de fato gerador do ITBI ou do ITCMD.

(C) o lançamento do IPTU, antes de decorrido um ano do lançamento do ITCMD, constitui bitributação, bem como violação do princípio do não confisco e da anterioridade nonagesimal (noventena).

(D) o lançamento de ofício do IPTU poderá ser revisto pelo Município, ainda em 2017, pois, embora a doação tenha ocorrido antes de 1.° de janeiro de 2017, a Fazenda Pública não teve conhecimento de tal fato antes de o contribuinte apresentar sua impugnação.

(E) o lançamento de ofício do IPTU poderá ser revisto, mas por órgão competente do Estado em que se localiza o referido Município, em obediência ao princípio constitucional da duplicidade instâncias de lançamento, e desde

que obedecido o prazo prescricional.

Resposta: D

(BANPARÁ/Advogado/BANPARÁ/2017) No que tange aos tributos em espécie, assinale a alternativa CORRETA:

(A) O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação compete ao Estado onde o "de cujos" tiver fixado seu último domicílio.

(B) Em nenhum caso admite-se que as alíquotas internas do ICMS, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, possam ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

(C) O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização do bem, a quantidade de imóveis de propriedade de um mesmo contribuinte, o pagamento regular do imposto e o uso do imóvel.

(D) Pertencem aos Estados o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Resposta: D

(FMP Concursos/Promotor de Justiça Substituto/MPE-RO/2017) De acordo com o disposto no art. 155, § 1.º, da Constituição da República Federativa do Brasil, é CORRETO o que se afirma acerca do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos na alternativa.

(A) Relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal.

(B) Relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento dos bens ou ao Distrito Federal.

(C) Relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado onde estiver domiciliado o contribuinte ou ao Distrito Federal.

(D) Terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

(E) Terá suas alíquotas mínimas e máximas fixadas por lei complementar estadual.

Resposta: A

(FCC/Defensor Público/DPE-SP/2015) A respeito da incidência do imposto por transmissão *causa mortis* e doações – ITCMD, é correto afirmar:

(A) É isento do ITCMD o herdeiro que levanta valores depositados em nome do *de cujus* a título de fundo de garantia por tempo de serviço e PIS-PASEP, não recebidos em vida pelo titular.

(B) Em falecendo o cônjuge meeiro antes de ultimada a partilha do cônjuge premorto ambas as heranças deverão s inventariadas e partilhadas cumulativamente, desde que os herdeiros sejam os mesmos. Incidir-se-á o ITCMD de uma única vez, compreendendo o todo dos bens apurados no inventário conjunto.

(C) Realizar-se-á o fato gerador do ITCMD quando se verificar cessão gratuita pura e simples de herdeiro na ação d arrolamento.

(D) O herdeiro assistido pela Defensoria Pública, que goza dos benefícios da justiça gratuita, é isento do recolhimen do ITCMD ao final da ação de inventário, pois é pessoa hipossuficiente na forma da lei.

(E) Após a promulgação da Constituição de 1988, a alíquota a ser aplicada, quando se fizer necessário o recolhimer do ITCMD, é aquela vigente no momento em que se ultimar o inventário.

Resposta: A

(FCC/Juiz Substituto/TJ-RR/2015) José, viúvo, domiciliado em Alto Alegre/RR, doou, em 2012, a seu filho mais velho,

Pedro, a importância de R$ 50.000,00, que mantinha depositada em uma caderneta de poupança aberta em agência bancária da cidade de Belém/PA. Nesse mesmo ano, doou a seu filho caçula, Paulo, um terreno de sua propriedade, localizado na cidade de Oriximiná/PA, no valor de R$ 60.000,00.

Em 2014, José veio a falecer, deixando como herdeiros os seus três filhos: Pedro, Mercedes e Paulo.

O processo judicial de inventário dos bens deixados por seu falecimento correu na cidade de Alto Alegre/RR, onde ainda estava domiciliado no momento de sua morte.

Em seu testamento, José deixou para Mercedes um terreno, no valor de R$ 200.000,00, localizado no centro da cidade de Manaus/AM, e deixou para Pedro a importância de R$ 55.000,00, depositada em caderneta de poupança mantida em agência bancária da cidade de Palmas/TO. O restante dos bens deixados, no valor total de R$ 1.800.000,00, todos eles móveis e não incluídos no testamento de José, foram divididos igualmente entre os três filhos, cabendo a cada um deles a importância de R$ 600.000,00.

Com base nos fatos acima narrados e nas regras constantes da Constituição Federal, o sujeito ativo do ITCMD incidente sobre a transmissão

I. *causa mortis*, da caderneta de poupança deixada por testamento a Pedro, é o Estado de Roraima.

II. por doação, a Pedro, dos R$ 50.000,00, é o Estado de Roraima.

III. *causa mortis*, do terreno deixado por testamento a Mercedes, é o Estado do Amazonas.

IV. *causa mortis*, dos demais bens móveis que não foram incluídos no testamento, é o Estado de Roraima.

V. por doação, a Paulo, do terreno localizado na cidade de Oriximiná, é o Estado do Pará.

Está correto o que se afirma em

(A) I, II, III, IV e V.

(B) I, II e IV, apenas.

(C) II e V, apenas.

(D) III, IV e V, apenas.

(E) III e V, apenas.

Resposta: A

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Competência e sujeito ativo

Conforme o art. 155 da CF, a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito

Federal.

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas.

Possui também caráter eminentemente fiscal, conquanto sua faceta seletiva possa lhe revestir de certa dose de extrafiscalidade.

Criado pela EC 18/1965, o ICMS está detalhado em um significativo tratamento constitucional (art. 155, § 2.º, I a XII, da CF), além do disciplinamento constante da Lei Complementar 87/1996, que esmiúça suas normas gerais, devendo ser observada com relação aos preceitos que não contradigam a Carta Magna.

Sujeito passivo

Conforme a LC 87/1996, os sujeitos passivos do ICMS serão:

a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
b) os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
c) os importadores de bens de qualquer natureza;
d) os prestadores de serviços de comunicação.

É possível o responsável tributário figurar como sujeito passivo, quando a lei assim determinar, mesmo que não tenha realizado o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

A propósito, com relação ao ICMS, o texto constitucional, em seu art. 150, § 7.º, permite o fenômeno da substituição tributária progressiva (ou “para frente”), em que um terceiro é escolhido para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Exemplo: veículo produzido na indústria automobilística, ao seguir em direção à concessionária, já está com o ICMS, relativamente à venda futura, devidamente recolhido. O fato gerador ocorrerá, presumível e posteriormente (com a venda), mas o tributo já está recolhido aos cofres públicos. O fenômeno, como é sabido, sofre severas críticas da doutrina.

Entretanto, no contexto do ICMS é comum a substituição tributária regressiva (ou “para trás”), quando o fato gerador ocorre antes do pagamento do tributo. Nesse caso, posterga-se a recolha do tributo, dando-se ensejo ao fenômeno conhecido por “diferimento”. Aqui, o recolhimento do tributo ocorre em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Este conceito está presente no âmbito do ICMS, de modo que o pagamento ocorra pelo contribuinte de fato, e não pelo contribuinte de direito.

Em outras palavras, o fenômeno lastreia-se na conveniência do Fisco, que entende haver no

responsável tributário maior aptidão a recolher do ICMS, mesmo que ele não tenha realizado o fato gerador. Exemplo: produtor de leite cru que distribui seu produto para empresa de laticínio. Esta deve recolher o imposto no lugar daquele. O fato gerador ocorre quando o produto sai da fazenda, porém o recolhimento se dá “na frente” (no laticínio), diferindo-se o pagamento.

Fato gerador

A base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior, cujo fato gerador pode ser, conforme o art. 155, II, da CF:

a) a circulação de mercadorias;
b) a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal;
c) a prestação de serviço de comunicação.

Segundo entendimento doutrinário, existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do art. 155, II, da CF, a saber:

a) um imposto sobre circulação de mercadorias;
b) um imposto sobre serviços de transportes interestaduais ou intermunicipais e de comunicaçã
c) um imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustív líquidos ou gasosos e energia elétrica;
d) um imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Circulação de mercadorias

O fato gerador, conforme descrito na Carta Magna, é referente a operações de “circulação de mercadorias”, ou seja, quaisquer atos ou negócios, independentemente de sua natureza jurídica, que impliquem o trajeto da mercadoria desde sua produção até o consumo.

Define-se circulação como a mudança de titularidade jurídica do bem. A movimentação física do bem não se traduz em circulação, propriamente dita. Cite-se, como exemplo, a saída de bens para mostruário. Nessa hipótese, não incide o ICMS, pois não houve mudança de titularidade.

Nessa toada, o conceito de “mercadoria” deve ser assimilado, a fim de que se tenha o correto entendimento do fato gerador do ICMS: “mercadoria” vem do latim *merx*, *i.e.*, “coisa que se constitui objeto de uma venda”.

A Constituição Federal define, de forma implícita, o vocábulo “mercadoria”, em seu sentido

estrito, englobando no termo as ideias de “produto” e “intenção de mercancia”, assim devendo ser ele entendido para a constituição do fato gerador do ICMS.

O intuito de mercancia decorre da habitualidade ou volume típico de comércio na aquisição do bem.

Nessa medida, as coisas que um empresário adquire para uso ou consumo próprio não são “mercadorias”, pois não há intenção de venda ou revenda com essa aquisição.

Conforme a doutrina e a jurisprudência do STF, o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens para uso do importador, à luz do conceito de mercadoria já discutido anteriormente. Entretanto, após a introdução da EC 23/1983, passou a haver incidência do ICMS sobre os bens citados, não obstante a Emenda citada não ter alterado o conceito de mercadoria. A LC 87/1996 e a Constituição Federal de 1988 seguiram a mesma trilha. Por fim, a EC 33/2001 ampliou a incidência para quaisquer pessoas físicas ou jurídicas, mesmo que estas não sejam contribuintes habituais do tributo.

Por derradeiro, relevante citar as situações em que o ICMS não deve incidir:

a) sobre coisas corpóreas que não configurem mercadoria, ou seja, bens de particulares;

b) na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado. Note a jurisprudência no STF: “A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, *b*, (sic) da Carta Federal, tendo em vista que, em tal situação, inexiste circulação no sentido jurídico-tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade” (STF, 1.ª T., RE 194.300-9/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 29.04.1997, v.u., *DJU* 12.09.1997, p. 43.737);

c) na simples transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa (Súmula 166 do STJ);

d) nos casos de remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação;

e) nos casos de integralização de bens (máquinas, equipamentos, veículos etc.) pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de outra empresa (mero negócio societário);

f) nos casos de mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com a mudança do seu patrimônio para outro local.

Serviços de transporte interestadual e intermunicipal

O fato gerador do ICMS é a prestação do serviço de transporte intermunicipal (entre municípios de um mesmo Estado) ou interestadual (de um Estado para outro). Excluem-se dessa hipótese de incidência os serviços de transporte dentro de um mesmo município, que são sujeitos ao ISS.

Com relação à expressão “ainda que a as prestações se iniciem no exterior”, as mesmas

condições acima são aplicáveis.

É necessário atentar para o fator de que as prestações de serviço deverão ter caráter oneroso, pois prestações gratuitas não são passíveis de geração de incidência. Assim, nos transportes de carga própria, entende o STJ que o valor do transporte está incluso no valor dos bens, portanto a hipótese de incidência abrange este tipo de transporte.

No caso de transporte de mercadorias em parcelas, o fato gerador ocorre na data da saída do primeiro componente do bem.

Finalmente, quanto ao local do recolhimento do imposto, diz-se que o tributo será recolhido no local em que se inicia a prestação do serviço de transporte, valendo, assim, a regra geral. Exemplo: empresa de transporte de carga, com sede em Minas Gerais, é contratada para transporte de mercadorias de uma fábrica no Rio de Janeiro com destino a um estabelecimento situado no Paraná. O ICMS será recolhido para o Estado do Rio de Janeiro, onde o transporte se iniciou. Ver STF: ADIn 2.669/DF-2014.

Serviços de comunicação

As prestações de serviços de comunicação, mesmo que iniciadas no exterior, estão sujeitas à incidência de ICMS.

A LC 87/1996 estabelece os detalhes da incidência em seu art. 2.º, III: "prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

Portanto, todos os serviços de comunicação definidos na LC 87/1996 poderão estar sujeitos ao ICMS, desde que tal definição esteja contida na lei estadual ou distrital, conforme os princípios da legalidade e da tipicidade fechada. Ver STJ: RE 572.020/DF-2014, REsp 1.497.364/GO-2015 e REsp 1.308.698/SP.

Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS será:

a) no caso de operação de circulação de mercadoria: o valor da operação;

b) no caso de serviço de transporte ou comunicação: o preço do serviço;

c) no caso de importação de bens: o valor da mercadoria ou bem importado, acrescido do IPI, IOF, II e das despesas aduaneiras.

Alíquotas

As alíquotas do ICMS são distintas para diferentes produtos, admitindo-se a seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, consoante art. 155, § 2.º, III, da CF.

Segundo a Resolução 22/1989 do Senado Federal, temos dois tipos de alíquotas para o ICMS: as internas – fixadas livremente pelos Estados e com valor normalmente entre 17% ou 18% – e as interestaduais.

As alíquotas interestaduais estão assim fixadas pela referida Resolução, conforme os critérios abaixo mencionados:

a) operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destinação de mercadorias ou serviços contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo: 7%;
b) operações com mercadorias ou serviços com destino às regiões Sul ou Sudeste: 12%;
c) operações de importação: 17% ou 18%.

Cabe ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas ou máximas por meio de Resolução. Na ausência de tal resolução, cada Estado poderá estabelecê-las dentro de sua respectiva competência.

Relativamente às operações e prestações interestaduais, salienta-se que em 17 de abril de 2015, foi publicada a Emenda Constitucional 87 (cognominada de Emenda do Comércio Eletrônico), a qual trouxe relevantes alterações na cobrança do ICMS nas operações interestaduais (vendas de mercadorias e prestações de serviços) destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Sua aplicabilidade ocorreu a partir de 1.º de janeiro de 2016, em função do princípio da anterioridade tributária.

Após a EC 87/2015, o texto constitucional preceituou:

"Art. 155. (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);
b) (revogada);

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Notas gerais

Princípio constitucional impositivo (não cumulatividade)

Regulado pelo art. 19 da LC 87/1996, este princípio estabelece que a cobrança de ICMS não será cumulativa, ou seja, o imposto somente recairá sobre o valor agregado em cada fase da circulação ou prestação, estando assim impedido o efeito cascata, ocasionado pela cobrança de imposto sobre imposto.

Juridicamente, o ICMS atua por compensação financeira, em que somente descritivamente se compensam créditos e débitos. Esse mecanismo é conhecido como *tax on tax*, porquanto do débito gerado na saída abate-se o crédito cobrado na entrada, diferentemente do sistema *tax on base*, em que se compensam as incidências anteriores, comparando-se as bases de cálculo.

A não cumulatividade em isenções e não incidências

O art. 155, § 2.º, II, da CF dispõe que a isenção ou a não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário da legislação.

Tomemos, como exemplo, um comerciante A que vende uma mercadoria para B por R$ 1.000,00, numa operação isenta de ICMS. Na segunda operação, B vende para C por R$ 1.300,00, com incidência de 10%. Estes 10% incidirão sobre R$ 1.300,00, pois a isenção não implica crédito para compensação com o devido, conforme explicação no parágrafo anterior.

Outro exemplo:

Comerciante A vende para B por R$ 1.000,00, com incidência de 10%. Na segunda operação B vende para C por R$ 1.300,00, numa operação isenta de ICMS. O ICMS devido será somente os 10% de R$ 1.000,00, pois a isenção na operação posterior provoca anulação do crédito relativo às operações anteriores. Ver STF: RE 635.688-2014.

Princípio constitucional orientador da seletividade

Por este princípio, estipulam-se alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços em função de sua essencialidade. Este princípio não tem caráter impositivo, mas somente orientador.

O texto constitucional prevê que o ICMS será seletivo, conforme a dicção do inc. III do § 2.º do

art. 155 da CF.

Não incidência – ICMS

O art. 155 da CF, em § 2.º, inc. X, alíneas *a*, *b*, *c* e *d*, contém as hipóteses de não incidência do ICMS, podendo ser bem rotuladas de "imunidades específicas" para o ICMS.

A alínea *a* estabelece a não incidência nas operações que destinem mercadorias para o exterior e nas prestações de serviços a destinatário no exterior, assegurando-se a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Esta desoneração abrangente passou a vigorar a partir da EC 42/2003, já que antes havia incidência sobre produtos considerados "semielaborados".

No caso de operações interestaduais com circulação de petróleo (e derivados) e de energia elétrica, a alínea *b* do citado artigo estabelece a não incidência, com o intuito de equilibrar o federalismo fiscal, já que as fontes produtoras estão situadas em poucos Estados, que seriam desequilibradamente beneficiados, caso esses bens fossem tributados. Note que esta não incidência somente se dará quando os bens forem destinados à industrialização ou à comercialização, conforme o art. 3.º, II, da LC 87/1996. Fora dessas condições, o imposto será recolhido ao Estado do adquirente.

A alínea *c* estabelece que o "ouro", quando definido em lei da União como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeitar-se-á somente ao IOF. Caso não seja considerado nas formas descritas, será considerado como mercadoria e, portanto, sujeito ao ICMS.

Por fim, a alínea *d* prevê uma não incidência nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Tal disposição desonerativa foi inserida pela EC 42/2003.

Imunidade ao software

As operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares*, segundo entendimento do STF, não se constituem como bem físico, portanto não haverá incidência de ICMS. Tal regra não se aplica a *softwares* comercializados no varejo, conhecidos como *off the shelf*.

Nos casos de softwares comercializados sob encomenda, haverá a incidência de ISS, conforme a LC 116/2003.

IPI na base de cálculo do ICMS

O comando previsto no art. 155, § 2.º, XI, da CF dispõe que o IPI não integrará a base de cálculo

do ICMS quando a operação, configurando fato gerador dos dois impostos, for realizada entre contribuintes e referir-se a produto destinado à industrialização ou à comercialização. Observe que há a necessidade de cumprimento dos três requisitos, simultaneamente.

Citemos, como exemplo, uma indústria que vende um determinado produto por R$ 1.000,00 e alíquota de IPI de 10%, gerando uma nota fiscal de R$ 1.100,00. Se tal produto for vendido para outra indústria (portanto, entre contribuintes), com uma alíquota de ICMS de 20%, teremos incidência de ICMS somente sobre os R$ 1.000,00 (20% de R$ 1.000,00 = R$ 200,00). Caso a primeira indústria venda o produto para um consumidor final (portanto, entre contribuinte e não contribuinte), o ICMS incidirá sobre os R$ 1.100,00 (valor do produto + IPI).

Calculando:

Valor do Produto 1.000,00

IPI 100,00

Total da Nota Fiscal 1.100,00

ICMS 200,00

Lei complementar especial: competência

O art. 155, § 2.º, XII, da CF estabelece a necessidade de lei complementar para a definição de vários aspectos afetos ao ICMS, o que foi realizado pela LC 87/1996, a saber:

a) contribuintes – art. 4.º da LC 87/1996;
b) substituição tributária – arts. 6.º a 10 da LC 87/1996;
c) compensação – arts. 19 a 26 da LC 87/1996;
d) local das operações – art. 11 da LC 87/1996.

A promulgação da LC 87/1996 tornou sem efeitos, por revogação tácita, várias normas da legislação tributária.

Esta LC possui um caráter diferente da lei complementar requerida pelo art. 146 da Carta Magna, pois foi especialmente designada para reger a matéria do ICMS.

Quanto às alíneas previstas no inc. XII do § 2.º do art. 155 da CF, vale a pena tecer alguns comentários específicos sobre a alínea *g* (regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados).

A LC 24/1975 atende ao requerido pela alínea *g*, à luz do princípio da recepção, disciplinando

os atos isencionais referentes ao ICMS.

Os Estados e o DF, desejando conceder isenções, firmam entre si convênios que são celebrados no Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), cujos representantes são indicados pelo chefe do Executivo de cada unidade federada. Dessa forma, tem-se que convênio não é lei, apenas um instrumento normativo integrante do processo legislativo necessário à concessão de isenções, passando a valer quando ratificados por decreto legislativo.

Curiosamente, é sabido que vêm ocorrendo ratificações por decretos dos Governadores, com base no art. 4.º da LC 24/1975, contrariando os princípios até aqui estudados.

Ver STF: ADIs 3.796/PR e 2.663/RS.

Lei Complementar 87/1996

Os principais aspectos da LC em apreço foram estudados ao longo deste capítulo. Alguns outros merecem citação:

a) autonomia dos estabelecimentos: cada estabelecimento do mesmo titular é autônomo, assim como o veículo usado no comércio ambulante e na pesca (art. 11, § 3.º, III). Daí temos que cada estabelecimento é capaz de produzir fatos geradores do ICMS, devendo adotar documentos fiscais próprios;

b) ICMS por dentro: o art. 13, § 1.º, I, estabelece que o montante do ICMS integra a própria base de cálculo, ao que se denomina ICMS por dentro. Isso ocorre quando observamos, por exemplo, o preço de um produto em um supermercado e nele entendemos estarem embutidos vários outros preços: funcionários, aluguel, lucro, impostos etc. Ver STJ: REsp 1.346.749/MG-2015, RE 514.639/RS-2015;

c) Descontos condicionais e incondicionais: descontos concedidos sob alguma condição integram a base de cálculo do ICMS. Pela expressão "sob condição" entendem-se aqueles descontos sujeitos a eventos futuros para sua realização, como o pagamento efetuado até certa data, etc. Já no caso dos descontos concedidos diretamente em nota fiscal, ou seja, sem condicionantes, sabe-se que não integram a base de cálculo, sendo mencionados ou não na nota fiscal;

d) ICMS devido no desembaraço aduaneiro: o texto constitucional prevê que incide ICMS nas operações e prestações mesmo que se iniciem no exterior. Devemos entender que o ICMS incide no momento em que ocorre o desembaraço aduaneiro, pois é impossível a cobrança fora do território nacional, tal como preconiza a LC 87/1996, em seu art. 12, IX. A propósito, este dispositivo legal abre a possibilidade de a lei estadual exigir o ICMS no momento do desembaraço, assim entendendo o STF. O ICMS será recolhido ao Estado do estabelecimento do destinatário. Por derradeiro, vale mencionar a publicação da Súmula 661 do STF, segundo a qual "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro". Tal

posicionamento superou a "Súmula 577" do STF, de cujos dizeres depreendia-se: "na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICM ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador". Ressalta-se que, em 27 de maio de 2015, o Plenário do STF acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro". Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 661 da Súmula do STF. Trata-se da Súmula Vinculante 48 do STF. Tratando-se de importação, o ICMS pertence ao Estado onde se localiza o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, até porque é possível que o destinatário não seja o próprio importador;

e) ICMS e os salvados de sinistros: as operações com salvados de sinistros acontecem (1) na transferência de tais bens para as companhias seguradoras e, posteriormente, (2) na saída dessas para o adquirente comum. O inc. IX do art. 3.º da LC 87/1996 determina a não incidência do ICMS nas operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistros para companhias seguradoras (1). Tal posicionamento encontra guarida na Súmula 152 do STJ ("Na venda pelo segurador, de bens salvados de sinistros, incide o ICMS" (2). É comum que as seguradoras recebam, quando do pagamento das indenizações de seguro, em caso de total perda do bem sinistrado, os salvados respectivos, por menor que seja seu valor. Tal operação de aquisição não gera incidência do ICMS (1). Entretanto, é também usual que as companhias seguradoras revendam esses salvados – aqui, há incidência do ICMS (2). Nesse caso, as companhias seguradoras atuam como comerciantes comuns, devendo recolher o imposto (TJRJ, *RT* 726/383).

Contudo, não foi esse o entendimento que prevaleceu no STF, posto que, concedendo liminar à ADIn 1.648-MG e suspendendo a eficácia da expressão "e a seguradora" constantes do inc. IV do art. 15 da Lei 6.763/1975 – Lei Mineira do ICMS: "Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto: (...) IV – a instituição financeira e a seguradora; (...)", compreendeu aquela Corte que os salvados de sinistros, ainda que vendidos a terceiros, não permitem a incidência do ICMS.

Nesse sentido, em fevereiro de 2011, publicou-se a Súmula Vinculante 32 do STF, como resultado exegético do impactante RE 588.149 (Repercussão Geral), Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 16.02.2011. Observe o seu teor: "O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras".

Súmula 323 do STF

Segundo a dicção do enunciado, "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos".

Não existe impedimento ao Fisco em sua normal atividade de apreensão de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, com a consequente lavratura do auto de infração, objetivando

proceder à identificação dos bens.

Caso o procedimento prolongue-se *ad eternum*, caracterizar-se-á maneira vexatória de cobrança de tributo, o que a doutrina tem chamado de "sanção política". Ademais, o expediente arbitrário colocará em xeque vários dispositivos constitucionais, a saber: art. 5.º, XXII, da CF (o cidadão somente será privado do direito de propriedade mediante justa indenização, com obediência ao devido processo legal); art. 5.º, XIII e XVIII (não se pode obstaculizar a liberdade empresarial); e art. 170, parágrafo único, da CF: "É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei". Ver STF: RE 550.769/2013.

O ICMS e a habilitação de celular

O veredicto acerca da discussão da possibilidade ou não, de cobrança do ICMS sobre serviço de habilitação de telefone celular veio a se consumar em fevereiro de 2014, no sentido de que o serviço de habilitação de celular configura atividade preparatória ao serviço de comunicação, portanto, não sujeito à incidência do ICMS. O STJ e o STF conduziram-se para a mesma direção (RE 572.020/DF-2014).

O ICMS e o Protocolo 21/2011 do CONFAZ

O Plenário do STF negou provimento ao recurso extraordinário RE 680.089/SE, onde era discutida a constitucionalidade do Protocolo 21, o qual tratava da exigência de parcela do ICMS pelo Estado-membro destinatário da mercadoria, parcela esta devida na operação interestadual onde a aquisição pelo consumidor final era virtual, através de internet, telemarketing ou showroom. Assim, foi derrubado um acordo fiscal assumido por cerca de vinte Estados, segundo o qual o recolhimento de ECMS em compras virtuais deveria ser feito também no Estado de receptação dos produtos, e não somente no Estado onde se estabelece a empresa de comércio eletrônico.

Arrendamento mercantil (ou leasing)

Nos últimos anos, o STF esteve envolvido no julgamento de dois casos relevantes, relativos à incidência do ICMS em operações de importação de bens adquiridos (aeronave) por arrendamento mercantil (leasing): o RE 540.829 e o RE 226.899. Em setembro e outubro de 2014, respectivamente, foram prolatadas as decisões pelo Pleno do STF, negando, por maioria, provimento aos dois recursos.

O ICMS e a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS

Em 8 de outubro de 2014, o Plenário do STF, no RE 240.785/MG (rel. Min. Marco Aurélio), concluiu o julgamento e, por maioria, proveu o recurso extraordinário, entendendo que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, o que naturalmente carreia aos contribuintes a possibilidade restituitória de bilhões de reais. A decisão poderá impactar o deslinde da ADC 18/DF (cujo julgamento se encontra pendente, com o processo concluso ao relator, Ministro Celso de Mello, desde 12.12.2014), mormente diante do *decisum*, do Pleno do STF, no (já finalizado) RE 574.706/PR, em 15 de março de 2017. Por maioria e nos termos do voto da relatora, a Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o Tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao retrocitado recurso e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

Ver STF: RE 240.785/MG, ADC 18/DF, RE 574.706/PR e RE 574.706/PR, e STJ: REsp 1.330.737/SP e REsp 1.144.469-PR.

A venda de mercadoria, o faturamento e os bens imóveis

A jurisprudência do STJ sacramentou o entendimento de que "a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis". Ver STJ: REsp 1.432.952/PR-2014.

A forma de recolhimento do tributo e o princípio da legalidade

O Plenário do STF, em 18 de junho de 2015, julgou o RE 632.265, em que se discute a possibilidade (ou não) de se disciplinar, mediante decreto, forma de recolhimento de tributo diferentemente do que se prevê na LC 87/1996. O veredito rechaçou por inconstitucionalidade tal possibilidade, em homenagem aos princípios constitucionais da legalidade e isonomia tributárias, da moralidade administrativa e da separação de poderes.

O ICMS e as tarifas sobre a transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD)

Com a reestruturação do setor elétrico no Brasil, a partir da publicação da Lei 9.074/1995 (que regulamenta a outorga e prorrogações de concessões e permissões), passaram a existir duas formas de contratação de energia elétrica, quais sejam: o ambiente de contratação regulada, o qual visa atender os consumidores cativos (residências) e o ambiente de contratação livre, que atende

consumidores com utilização de energia superior a 3.000 kw. O § 6.º do art. 15 da citada norma preceitua que os consumidores, cujo uso de energia exceda a 3.000 kw, detêm livre acesso aos pontos de conexão (de energia), desde que (I) sejam celebrados contratos de uso do sistema de transmissão ou de distribuição com as concessionárias e permissionárias e (II) haja remuneração pelas Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e Transmissão (TUST) de energia elétrica, cobradas quando da disponibilização do consumo dos pontos de conexão à rede elétrica.

Sabe-se que o ICMS incide sobre a tarifa de energia elétrica. Com efeito, a incidência do gravame decorre do fato de que sua hipótese de incidência, entre outras possibilidades, tipifica-se com a circulação de mercadorias (art. 155, II, CF, c/c art. 2.º, I, da LC 87/1996). A energia elétrica, ainda que se revele como bem incorpóreo, foi estatuída como exemplo de mercadoria pelo legislador constituinte, ao expressamente incluí-la no campo de incidência do imposto, nos termos do artigo 155, § 3.º, da Constituição Federal.

Em suma, o fato gerador do ICMS sobre a energia elétrica se caracteriza pela circulação (aspecto material) e pelo consumo (aspecto temporal) de energia elétrica (mercadoria), pressupondo ser aquela circulação uma transferência de propriedade. Portanto, o fato gerador do imposto se perfaz com a entrega de energia elétrica ao consumidor, sendo a base de cálculo o valor correspondente à demanda efetivamente consumida, ou seja, o valor da operação (e acréscimos), conforme o art. 13, § 1.º, II, *a* e *b*, da LC 87/1996. O imposto, pois, incidirá a partir do efetivo fornecimento da energia elétrica que ingressar no estabelecimento do consumidor, registrado no relógio de medição (art. 14 da Resolução 414/2010).

As tarifas de TUST e TUSD correspondem a encargos de conexão e uso das redes de transmissão e distribuição, e sua cobrança independe da quantidade de energia consumida, sendo, aliás, faturada separadamente do fornecimento da própria energia (art. 9.º da Lei 9.648/1998). Nota-se, pois, que as tarifas dissociam-se, cristalinamente, da compra e venda de energia elétrica.

Ad argumentandum, a transmissão e distribuição da energia pelo sistema revelam-se, verdadeiramente, como uma circulação física, ou seja, é uma atividade-meio para o nascimento do fato gerador do ICMS – este, sim, como já se disse, o efetivo consumo do bem (isto é, a circulação jurídica da energia). Ora, não havendo operação de circulação jurídica de energia, a parcela que remunera o mero serviço de entrega física do bem não deve ser tributada. Em outras palavras, a comercialização da energia se dá entre produtor e consumidor, enquanto a transmissão e a distribuição são apenas atividades-meio, servindo para viabilizar o fornecimento da energia elétrica pelas geradoras aos consumidores finais (a própria atividade-fim). Por tudo isso, a nosso ver, desponta a impossibilidade de inclusão das tarifas (com a transmissão de distribuição) na base de cálculo do ICMS.

Ver STJ: REsp 960.476/SC, AgRg no REsp 1.135.984/MG, REsp 1.163.020/RS e REsp 1.680.759/MS e STF: RE 1.041.816-RG.

Súmula Vinculante 48: Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula 662 do STF: É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Súmula 334 do STJ: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Súmula 457 do STJ: Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios sobre ICMS 01, 02 e 06 de 1990: revogação de benefícios fiscais instituídos antes do advento da ordem constitucional de 1998, envolvendo bens destinados à Zona Franca de Manaus. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do ADCT, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2.º, *g*, da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4.º do Decreto-Lei 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, II, § 7.º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 310/AM, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 19.02.2014, *DJe* 09.09.2014).

- "Recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Habilitação de aparelhos celulares. A Lei Ger

de Telecomunicações (art. 60, § 1.º, da Lei 9.472/1997) não prevê o serviço de habilitação de telefonia móvel como atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação. A atividade em questão não se inclui na descrição de serviços de telecomunicação constante do art. 2.º, III, da LC 87/1996, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade refere-se a aspecto preparatório. Os serviços preparatórios, tais como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros, que configuram atividade-meio ou serviços suplementares, não sofrem a incidência do ICMS, posto serviços disponibilizados de sorte a assegurar ao usuário a possibilidade do uso do serviço de comunicação, configurando aqueles tão somente atividades preparatórias destes, não incidindo ICMS. Inocorrência de violação aos arts. 2.º, 150, I, e 155, II, da CF/1988. Desprovimento do recurso extraordinário. 1. Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares. O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1.º, da Lei 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp 402.047/MG, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1.ª T., j. 04.11.2003, *DJ* 09.12.2003). 2. A interpretação conjunta dos arts. 2.º, III, e 12, VI, da LC 87/1996 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/1998. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, *et por cause*, estão fora da incidência tributária do ICMS. 3. A Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. Consectariamente, inexiste violação aos arts. 2.º, 150, I, e 155, II, da CF/1988. 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1.º, do CTN. 5. *In casu*, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2.º, III, da LC 87/1996, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação. 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de

modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. 7. *Ex positis*, nego provimento ao recurso extraordinário" (STF, Tribunal Pleno, RE 572.020/DF, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 06.02.2014, *DJe* 13.10.2014).

- "ICMS. Transporte terrestre. LC 87/1996. Constitucionalidade. Mostra-se harmônica com Constituição Federal a incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte terrestre" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 2.669/DF, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 05.02.2014, *DJe* 06.08.2014).

- "Constitucional. Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Importação. Pessoa que não se dedica ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal. 'Não contribuinte'. Vigência da EC 33/2002. Possibilidade. Requisito de validade. Fluxo de positivação. Exercício da competência tributária. Critérios para aferição. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2.º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões 'bem' e 'mercadoria' (arts. 155, II e 155, § 2.º, IX, *a*, da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. Condições constitucionais para tributação 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2.º, *i* da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da 'constitucionalização superveniente' no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de

transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento" (STF, Tribunal Pleno, RE 474.267/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.11.2013, *DJe* 20.03.2014).

- "Tributário e processual civil. Agravo regimental no agravo de instrumento. ICMS. Incidência na base de cálculo do PIS e da Cofins. Súmulas 68 e 94 do STJ. Inovação recursal. Impossibilidade. Preclusão. Questões constitucionais. Análise. Inviabilidade. Recurso extraordinário *stricto sensu*. 1. Não se mostra possível analisar em agravo regimental matéria que não constou das contrarrazões ao recurso especial, qual seja, a relativa à inadmissibilidade do recurso especial ante a fundamentação eminentemente constitucional do acórdão recorrido, por se tratar de inovação recursal. 2. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido da legalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos das Súmulas 68 e 94, ambas do STJ. 3. O deslinde das questões constitucionais suscitadas pelo agravante é reservado ao Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, da CF, em sede de recurso extraordinário *stricto sensu*, também interposto nos autos. 4. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, 1.ª T., AgRg no AgIn 1.432.175/MG, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 04.11.2014, *DJe* 11.11.2014).

- "Processual civil. Agravo regimental no recurso especial. Tributário. ICMS. Base de cálculo relativa à prestação do serviço de telecomunicação. Responsabilidade do prestador pelo pagamento do tributo não repassado ao usuário do serviço. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou se no sentido de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, em cujo montante está embutido o próprio tributo, sendo que cabe ao prestador do serviço responder pelo pagamento do tributo quando deixou de repassá-lo ao usuário do serviço. Nesse sentido: EREsp 1.190.858/BA, 1.ª Seção, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJe* 12.08.2013. 2. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.271.947/BA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 05.11.2014).

- "Apelação. Reexame necessário. Direito tributário. Mandado de segurança. ICMS. Operações com produtos agrícolas. Créditos acumulados. Benefício do não estorno. Mercadorias importadas de espécie diversa. Transferência e compensação. Descabimento. Ordem denegada. Os créditos fiscais relativos ao benefício do não estorno somente podem ser utilizados para a compensação com débitos fiscais decorrentes de operação de saída de mercadoria da mesma espécie. Impossibilita-se a compensação de créditos de ICMS, advindos de operações realizadas ao abrigo da isenção e beneficiadas pelo não estorno, com débitos oriundos da importação de mercadorias de natureza diversa. Inteligência do art. 37, § 8.º, do Livro I do RICMS. Precedentes do TJRGS. Prequestionamento. A apresentação de questões para fins de prequestionamento não induz à resposta de todos os artigos referidos pela parte, mormente porque foram analisadas

todas as questões que entendeu o julgador pertinentes para solucionar a controvérsia posta nos autos. Apelação provida liminarmente. Reexame necessário prejudicado" (TJRS, 22.ª Câm. Cív., ApCív 70062504618, Rel. Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro, j. 12.11.2014).

- "ICMS. Dec. 33.707/1991-SP: antecipação do prazo de recolhimento. Alegada ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e da vedação de poderes legislativos. Não se compreendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Dec. 33.707/1991, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e da vedação de delegação legislativa. Recurso extraordinário não conhecido" (STF, 1.ª T., RE 182.971/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.05.1997, *DJ* 12.09.1997).

(CESPE/Técnico Judiciário/TRE-BA/2017) O imposto que é apurado pelo valor incidente sobre as vendas, deduzido o imposto sobre as compras em determinado período (mês), e que constitui obrigação de pagamento pela companhia em meses subsequentes, conforme os prazos concedidos pela autoridade tributária, é o

(A) IPI.
(B) IOF.
(C) ISS.
(D) ICMS.
(E) IRRF.

Resposta: D

(FMP Concursos/Procurador do Estado/PGE-AC/2017) Em relação ao ICMS e sua base constitucional, assinale a alternativa CORRETA.

(A) Quando a Constituição Federal alude à mercadoria, faz isso *lato sensu*, ou seja, refere-se a qualquer produto vendido por um contribuinte do ICMS a outra pessoa, seja ela física ou jurídica.
(B) A acepção "mercadoria", por não ser unívoca, é conceito a ser esclarecido em lei complementar, por não ser suficiente o conteúdo que se possa extrair do texto constitucional.
(C) Em razão de advir da mercancia, cabe unicamente à lei comercial definir o que seja mercadoria, não podendo a tributária definir por si só o conceito.
(D) Um bem do ativo imobilizado de uma determinada empresa é sempre considerado mercadoria, ainda mais se fc por exemplo, um automóvel, bem inequivocamente presente no comércio.
(E) As leis complementares estaduais podem estabelecer sobre quais bens deverá incidir o ICMS e quais não.

Resposta: C

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2017) Sobre a hipótese de ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes, é correto afirmar:

(A) não incide o princípio da anterioridade em qualquer de suas manifestações no que se refere à diminuição e ao

reestabelecimento de alíquotas.

(B) incide o princípio da anterioridade próprio das contribuições sociais, no que se refere à diminuição e ao reestabelecimento de alíquotas.

(C) incide a anterioridade especial no que se refere à diminuição e ao reestabelecimento de alíquotas.

(D) incide o princípio da anterioridade genérica no que se refere à diminuição e ao reestabelecimento de alíquotas.

Resposta: C

(Quadrix/Técnico em Contabilidade/CFO-DF/2017) A respeito de tributos e seus impactos nas operações das empresas, julgue o item seguinte.

O ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, devendo a empresa estornar o crédito referente à aquisição dos respectivos insumos.

Resposta: Errado

(FCC/Juiz Substituto/TJ-SC/2017) As participações dos Municípios na arrecadação do ICMS são fixadas conforme os seguintes parâmetros:

(A) Lei estadual disporá livremente sobre os critérios aplicáveis para o cálculo das parcelas devidas aos Municípios, desde que respeitadas as desigualdades regionais.

(B) São calculadas, integralmente, pelo valor adicionado nas operações relativas às prestações de serviços e circulação de mercadorias ocorridas nos territórios municipais.

(C) São determinadas pelos valores adicionados nas operações relativas às prestações de serviços e circulação de mercadorias ocorridas nos territórios municipais e por outros critérios fixados em lei estadual.

(D) São fixadas pelos Estados conforme critérios definidos por Resolução do Senado Federal, atentando para as desigualdades regionais e locais.

(E) São calculadas sobre 1/3 do tributo efetivamente arrecadado, conforme a população local, áreas de preservação permanente, áreas alagadas para produção de energia elétrica e levando em conta o desenvolvimento regional.

Resposta: C

(FCC/Juiz Substituto/TJ-SC/ 2017) A base de cálculo do ICMS devido por operações subsequentes, em regime de substituição tributária,

(A) só pode ser fixada pela Administração Tributária conforme os preços únicos ou máximos previamente determinados por autoridade competente para regulação de mercados.

(B) será fixada pela soma dos valores relativos à entrada do bem ou recebimento do serviço, incluídos frete, seguro encargos, com a margem de valor agregado, inclusive lucro, das operações ou prestações subsequentes.

(C) será obrigatoriamente fixada por preço final a consumidor sugerido pelo substituto tributário, em caso de inexistência de preços únicos ou máximos fixados por autoridade competente para regulação de mercados.

(D) só poderá ser fixada pela Administração Tributária por meio de pesquisas de preços finais praticados em mercado.

(E) não pode utilizar os levantamentos de preço praticados em mercado para a determinação da margem de valor agregado nas operações subsequentes.

Resposta: B

(FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA/2015) Assinale a alternativa CORRETA.

(A) Segundo entendimento do STF não incide o ICMS sobre a importação de mercadorias por pessoas jurídicas não contribuintes do mencionado imposto, mesmo no período posterior à Emenda Constitucional n.º 33/2001, ainda que haja a respectiva modificação na legislação complementar e estadual contemplando tal incidência.

(B) O Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos não pode ser progressivo, na esteira do atual entendimento do STF.

(C) Conforme decisão do STF, em sede de repercussão geral, é constitucional a exigência do estorno proporcional dos créditos fiscais do ICMS pela entrada de mercadorias cuja saída do estabelecimento ocorra com base de cálculo reduzida.

(D) Na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais concedidos nas operações mercantis.

(E) É inconstitucional, de acordo com o entendimento do STF, a legislação estadual instituidora do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, considerando a inexistência de legislação complementar.

Resposta: C

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) Sobre a incidência do ICMS, é correto afirmar:

(A) O serviço de habilitação de celular, enquanto operação integrante da prestação de serviço de comunicação a títu oneroso, está sujeita à incidência do ICMS.

(B) A saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato está sujeita à oneração do ICMS, pois consubstancia negócio jurídico que tem o condão de transferir o domínio da mercadoria.

(C) O fornecimento de água potável por empresas concessionárias não é tributável por meio do ICMS, visto que as águas em estado natural são bens públicos e não mercadorias.

(D) A venda de softwares por meio de transferência eletrônica de dados não se submete à incidência do ICMS, pois não se trata de bem móvel corpóreo destinado à mercancia.

(E) Não incide ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, razão por que não é assegurado o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Resposta: C

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) A empresa Costura Inglesa, que atua no comércio varejista de tecidos, por meio de estabelecimento situado no Município de Timbaúba/PE, realizou operação com outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, localizado no Município do Teresina/PI, destinando-lhe material para a confecção de fardamento dos funcionários. Sobre a hipotética situação relatada,

(A) não incide ICMS, pois as operações realizadas entre estabelecimentos pertencentes à mesma pessoa jurídica s imunes ao mencionado imposto.

(B) não incide ICMS, posto que a destinatária utiliza o material adquirido para uso e consumo, e não para fins de revenda por meio de atos de comércio, o que afasta a exação de indicado imposto.

(C) não incide ICMS, não obstante previsão expressa em lei em sentido contrário, porquanto não houve circulação d mercadoria, pois não ocorreu a transferência de titularidade do bem, na medida em que a operação foi realizada entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

(D) incide ICMS, visto que houve operação relativa à circulação de mercadoria, caracterizado pelo fato de a operaçã ter tido como objeto mercadoria destinada a posterior comercialização ou industrialização por parte do estabelecimento destinatário.

(E) incide ICMS, uma vez que a saída de mercadoria de um estabelecimento para o outro de mesma titularidade, constitui fato gerador do referido imposto apenas quando situados em Estados distintos.

Resposta: C

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) A Constituição Federal e a Lei Complementar 24, de 1975, relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, estabelecem que

(A) será rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação presentes à reunião, e desde que as Unidades ausentes tenham sido regularmente convocadas para a ela comparecer.

(B) todos e quaisquer incentivos ou favores fiscais, ou financeiro-fiscais, serão concedidos nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

(C) os Estados federados poderão fixar as alíquotas das operações e prestações internas sujeitas ao imposto, em qualquer percentual, por meio de lei ordinária estadual, de forma livre e autônoma, desde que observada, como limite, a alíquota máxima prevista em Resolução do Senado Federal.

(D) os Estados federados poderão autorizar, mediante lei ordinária estadual, independentemente de convênio, que o contribuinte que promova saída de mercadoria em operação interna isenta, mantenha o crédito de ICMS relativo às operações anteriores.

(E) os Estados de determinada região do Brasil poderão conceder isenção do imposto nas operações internas com determinada mercadoria, por meio de lei ordinária estadual de cada Estado, independentemente de convênio, sendo necessário, no entanto, que, para operações interestaduais, a medida esteja prevista em convênio celebrado e ratificado por todos os Estados brasileiros.

Resposta: B

(FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO/2015) De acordo com a Constituição Federal, a competência tributária para instituir o ICMS é dos Estados federados e do Distrito Federal. Relativamente a este imposto e, considerando a disciplina estabelecida no Código Tributário Nacional,

(A) o não exercício da competência tributária pelo Estado defere-a, primeiramente, à União e, caso essa competênc não seja por ela exercida, defere-a aos Municípios localizados no território do Estado que não a exerceu.

(B) a competência para legislar sobre ele é tanto dos Estados como dos Municípios que se encontram nesse Estad em razão de uma parte do produto da arrecadação desse imposto pertencer a esses Municípios.

(C) a competência para instituir esse tributo poderá ser delegada aos Municípios localizados no território desse Estado.

(D) a atribuição da função de arrecadar o ICMS pode ser cometida à pessoa jurídica de direito privado e isso não constitui delegação de competência.

(E) os Estados não poderão delegar sua competência tributária a nenhuma outra pessoa, mas poderão delegar aos Municípios a atribuição de fiscalizá-los, não podendo essa atribuição ser revogada sem a anuência do município que recebeu essa atribuição.

Resposta: D

(FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS/2015) Quanto à regulamentação constitucional do ICMS, analise as assertivas abaixo:

I. As alíquotas das operações interestaduais são fixadas pelo Senado Federal, por resolução.

II. Salvo determinação em contrário da legislação, a isenção, na operação de venda, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

III. Consoante a dicção constitucional, o ICMS terá de ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

IV. As exportações são imunes e acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação e contrário da legislação.

Após a análise, pode-se dizer que:

(A) Está correta apenas a assertiva I.

(B) Está correta apenas a assertiva II.

(C) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

(D) Estão corretas apenas as assertivas I, II e III.

(E) Todas as assertivas estão corretas.

Resposta: C

(PUC-PR/Procurador do Estado/PGE-PR/2015) A Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, regula a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS serão concedidos e revogados.

O diploma legal em comento confere efetividade à norma constante do art. 155, § 2.º, XII, *g*, da Constituição de 1988 e tem por objetivo mitigar os efeitos da guerra fiscal entre os Estados. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS, assinale a alternativa CORRETA.

(A) O regime de substituição tributária para trás (diferimento) enquadra-se na categoria dos benefícios fiscais, logo, deve ser objeto de convênio do Confaz.

(B) Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamento do STF, implica, quanto ao recolhimento c tributo, dispensa de acessórios – juros e multa de mora – e parcelamento, sem prévia autorização do Confaz.

(C) É válido dispositivo de lei que confere ao Chefe do Poder Executivo do Ente Federativo o direito de conceder unilateralmente incentivos fiscais sempre que outro Estado proceder dessa maneira.

(D) A isenção do ICMS incidente sobre operações de aquisição de energia elétrica por entidade religiosa viola a Constituição quando realizada sem autorização do Confaz.

(E) Se Estado diverso concede benefícios fiscais de ICMS sem observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do Confaz, cabe ao Estado lesado o estorno do tributo porventura suprimido pela empresa beneficiária do benefício indevido.

Resposta: B

III – propriedade de veículos automotores.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Competência e sujeito ativo

O art. 155 da CF, em seu inc. III, estabelece a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) aos Estados e ao Distrito Federal.

O IPVA é um imposto estadual exigível a partir de 1.º de janeiro de cada exercício, no local de registro e licenciamento do veículo perante as autoridades, e não no local do domicílio do proprietário ou possuidor.

Como a Constituição Federal não institui normas gerais sobre o IPVA, e tampouco há lei complementar regulando a exação, os Estados e o DF exercerão a competência legislativa plena, nos termos do art. 24, § 3.º, da CF.

Sujeito passivo

É o proprietário do veículo, tanto pessoa jurídica quanto física, em nome do qual o veículo está licenciado.

Fato gerador

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor de qualquer tipo (automóvel, motocicleta, caminhão, avião, barco etc.).

O CRV – Certificado de Registro de Veículo – ou o documento de licenciamento do ano anterior provam a propriedade do veículo.

Veículo automotor

Por "veículo automotor" entende-se o veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio com força-motriz própria, mesmo incrementada com energia complementar ou alternativa.

Conforme o anexo "I" do Código Brasileiro de Trânsito, o veículo automotor "é todo veículo de propulsão que circula por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas". Estabelece ainda que veículo conectado a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (trólebus) também são veículos automotores.

Aeronaves versus IPVA

Gera polêmica a pretensão de inclusão de aeronaves no campo de incidência do IPVA.

Passemos ao conceito de aeronave, extraído do art. 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei 7.565/1986): aeronave é "todo aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas e/ou coisas".

Argumenta-se que o conceito de aeronave é diverso do conceito de veículo automotor, pois a aeronave não existe para trafegar no Estado ou no Município, e sim no espaço aéreo, que é da competência da União (art. 38 do CBA). Além disso, um veículo automotor não é manobrável em voo, não se sustenta, nem é capaz de circular no espaço aéreo, enquanto uma aeronave sim. Por fim,

os veículos automotores têm sua propriedade oriunda do registro no DETRAN (órgão estadual), enquanto a de aeronaves é decorrente do Registro Aeronáutico Brasileiro (órgão federal).

Ante o exposto, a jurisprudência entende que o IPVA não incide sobre aeronaves, e, sim, somente sobre veículos terrestres.

Elemento temporal de fato gerador

É anual, ocorrendo em 1.º de janeiro de cada ano, por ficção jurídica, ou em data fixada em lei estadual.

Deve-se observar que, no caso de veículos novos, o momento do fato gerador ocorre na data da aquisição, e, no caso de veículos importados, no desembaraço aduaneiro.

Base de cálculo

É o valor venal ou comercial com base em tabela predeterminada, na qual se observa o chamado "valor de mercado". É que para esse fim são utilizadas as tabelas anuais, feitas e publicadas pelo Fisco, que são baseadas em publicações especializadas.

No caso de veículos novos, utiliza-se o valor da nota fiscal, e, no dos importados, o preço CIF, constante na nota fiscal ou na documentação relativa ao desembaraço.

A EC 43/2003, ao alterar a parte final do art. 150, § 1.º, da CF, estipulou exceção à regra da anterioridade nonagesimal quanto à alteração na base de cálculo do IPVA, tornando possível à lei fixar novo valor venal para veículos automotores ao fim de um ano e conseguir aplicá-los no 1.º dia do exercício financeiro seguinte.

Alíquota

O art. 155 da CF, em seu art. 6.º, prevê que o Senado Federal fixará alíquotas mínimas do IPVA, e que tais alíquotas poderão ser diferenciadas em função do tipo e utilização.

A alíquota do IPVA será fixada em lei ordinária estadual, devendo ser proporcional. Não há limite máximo para a alíquota.

A possibilidade de alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização permite-nos inferir que há uma latente progressividade do IPVA, que não está explícita no texto constitucional, como é o caso do IPTU, IR e ITR, o que torna este imposto estadual mais um gravame sujeito à extrafiscalidade, com função regulatória, do que propriamente uma exação progressiva.

Notas gerais

a) Inexistência de Lei Complementar: o IPVA é gravame constitucional, por ter sido recepcionado pela CF (art. 34, § 3.º, do ADCT/CF). Sem a existência da norma federal, as unidades federadas exercem competência legislativa plena;

b) Lançamento: o lançamento do IPVA é direto ou *ex officio*, conquanto existam dispositivos legais que associam o gravame à modalidade lançamento por homologação, *v.g.*, no Estado de São Paulo; Ver STJ: REsp 1.320.825/RJ.

c) Repartição de receitas tributárias: as receitas geradas pelo IPVA serão rateadas em 50% para o Estado e 50% para o Município onde for feito o licenciamento do veículo;

d) Isenção: será concedida a isenção de IPVA para veículos em atividade de interesse socioeconômico (transporte público de passageiros, terraplenagem etc.). De outra banda, os veículos de pessoas jurídicas de direito público, de templos e de instituições de educação e assistência social são imunes, e não isentos, por haver não incidência qualificada constitucionalmente (art. 150, VI, *a*, *b* e *c*, da CF);

e) Taxa de licenciamento de veículos: é vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. A referida taxa é inconstitucional e, ainda assim, em alguns casos, continua a ser praticada. Não há oposição, em razão do ínfimo valor cobrado de cada particular;

f) A transferência da propriedade do veículo e a responsabilidade tributária pelo IPVA, em momento posterior à alienação: o art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB) prevê uma responsabilidade solidária pelas penalidades impostas até a data da comunicação da transferência do veículo.

Todo comprador de veículo tem o dever de providenciar, no DETRAN, no prazo legal (30 dias), o novo Certificado de Registro de Veículo (CRV) (art. 123, I e § 1.º, CTB). Se assim não agir, cometerá infração grave, podendo receber multa, além de o veículo poder ser retido para regularização (art. 233 do CTB).

De outra banda, todo vendedor de veículo tem o dever de encaminhar ao DETRAN, também no prazo de 30 dias, a cópia autenticada do comprovante de transferência de propriedade, devidamente assinado e datado (art. 134, CTB). Esse é o popular DUT (Documento Único de Transferência). Se assim não agir, o alienante poderá ser responsabilizado solidariamente pelas penalidades impostas e suas reincidências até a data da comunicação (art. 134, CTB). Vale dizer que, havendo alguma multa pendente, o DETRAN irá cobrá-la do "antigo" proprietário, uma vez que ainda consta o seu nome como dono do veículo multado.

Tal cenário levou o Fisco estadual a "pegar carona no CTB", na tentativa de atribuir ao antigo proprietário a responsabilidade tributária pelos débitos pendentes e futuros de IPVA. No entanto, o STJ, não convencido pela tese e "evitando embarcar nessa viagem", editou a Súmula 585, segundo a

qual "a responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro – CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação".

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

- "Agravo regimental. Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. IPVA. Progressividade. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 406.955/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04.10.2011, *DJe* 21.10.2011).

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. IPVA. Lei estadual. Alíquotas diferenciada em razão do tipo do veículo. 1. Os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, § 3.º, da Constituição do Brasil. 2. Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva. Agravo Regimental a que se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 414.259/MG, Rel. Min. Eros Grau, j. 24.06.2008, *DJe* 15.08.2008).

- "Recurso extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (art. 155, III, CF/1988 e art. 23, III e § 13, CF/1967 conforme EC 01/1969 e EC 27/1985). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 379.572/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, j.

11.04.2007, *DJe* 01.02.2008).

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Lei estadual 356/1997, arts. 1.º e 2.º. Tratamento fiscal diferenciado ao transporte escolar vinculado à cooperativa do município. Afronta ao princípio da igualdade e isonomia. Controle abstrato de constitucionalidade. Possibilidade. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Tratamento desigual a contribuintes que se encontram na mesma atividade econômica. Inconstitucionalidade. 1. Norma de efeitos concretos. Impossibilidade de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade. Alegação improcedente. O fato de serem determináveis os destinatários da lei não significa, necessariamente, que se opera individualização suficiente para tê-la por norma de efeitos concretos. Preliminar rejeitada. 2. Lei estadual 356/1997. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Benefício fiscal concedido exclusivamente àqueles filiados à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Inconstitucionalidade. A Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 1.655/AP, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 03.03.2004, *DJ* 02.04.2004).

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Partilha de competências estatais em matéria tributária. A Constituição da república como *sedes materiae* que define 'o arquétipo genérico' inerente a cada espécie tributária em razão dos elementos mínimos que deverão compor, no plano legal, a respectiva hipótese de incidência possível. IPVA. Outorga de competência impositiva aos Estados-membros e ao Distrito Federal. Ausência de legislação nacional, de competência da União Federal (CF, art. 146, III, *a*), destinada a regular, em seus aspectos gerais, essa espécie tributária. Possibilidade, no entanto, de o Estado-membro e o DF virem a instituir esse imposto com fundamento no art. 24, § 3.º, da Constituição da República. A questão da competência para formular a norma de tributação e o exercício do poder de exoneração em matéria tributária. Ausência de propriedade de veículo automotor. Consequente impossibilidade de conceder-se isenção em favor de pessoa (simples possuidor) a quem, por falecer-lhe a condição de *dominus*, sequer se pode imputar o dever legal de pagar o IPVA. Competência legislativa tributária e observância, quanto ao seu exercício, dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade. Posição do Min. Celso de Mello, relator da causa, exposta em voto vencido, por entender que, 'onde não couber tributação, tornar-se-á irrazoável conceder isenção'. Lei estadual que concede isenção de pagamento de IPVA em caso de aquisição de veículo, pelo sistema de *leasing*, para uso no serviço autorizado de transporte individual de passageiros. Alegada violação ao art. 155, III, da CF. Inocorrência (posição majoritária do Tribunal). Medida cautelar indeferida" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC

2.298/RS, Rel. Min. Celso de Mello, j. 16.11.2000, *DJe* 29.10.2013).

- "Apelação cível. Direito tributário. IPVA. Isenção. Pessoa com transtorno autista. Veículo automotor. Condução por terceiro. Possibilidade. Adaptação do veículo. Desnecessidade. Negado seguimento ao recurso" (TJRS, 1.ª Câm. Cív., ApCív 70061654992, Rel. Des. Sergio Luiz Grassi Beck, j. 11.11.2014).

- "Agravo de instrumento. Direito tributário. Execução fiscal. IPVA. Prescrição. O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor, ocorrendo o seu lançamento em 1.º de janeiro, constituindo-se o crédito tributário na mesma data. A constituição definitiva dessa espécie tributária dá-se em um único momento – quando da notificação do sujeito passivo. Precedentes desta Câmara e do Superior Tribunal de Justiça. Assumir que o prazo de vencimento é o marco inicial para a prescrição equivale a criar nova hipótese de suspensão da prescrição, o que apenas pode ocorrer mediante lei complementar. Decisão mantida. Julgamento monocrático com base no art. 557 do CPC. Em decisão monocrática, negado seguimento ao recurso" (TJRS, 2.ª Câm. Cív., AgIn 70062487202, Rel. Des. Laura Louzada Jaccottet, j. 10.11.2014).

- "IPVA. Isenção. Táxi. O benefício da isenção, previsto no art. 13, IV, da Lei Estadual 13.296/2008, deve ser aplicado desde a data em que o autor preencheu os requisitos. O ato administrativo que reconhece a isenção possui efeitos meramente declaratórios. Irrelevância da ocorrência do fato gerador. Sucumbência mantida. Recurso improvido" (TJSP, 7.ª Câm. de Direito Público, Ap 000403-28.2012.8.26.0191, Rel. Des. Moacir Peres, j. 10.11.2014).

(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL/2015) João adquiriu um veículo automotor novo, de procedência estrangeira, pelo valor de € 30.000,00 (trinta mil euros).

A lei do IPVA do Estado de domicílio de João estabelece que o fato gerador do IPVA relativo a propriedade de veículo novo, importado do exterior, ocorre na data do desembaraço aduaneiro do veículo. Essa lei, porém, nada diz a respeito da regra de conversão do valor do bem, da moeda estrangeira constante da documentação de importação, para a moeda nacional, para fins de lançamento do imposto.

Considerando o que dispõe o CTN,

(A) a taxa de câmbio a ser utilizada para cálculo do valor tributário do bem, em moeda nacional, para fins de lançamento, será a mesma utilizada para cálculo do ICMS.

(B) o lançamento do IPVA incidente sobre a aquisição da propriedade desse veículo não poderá ser feito, pois a regr de conversão do valor tributário deveria estar prevista na lei que instituiu esse imposto.

(C) a taxa de câmbio a ser utilizada para cálculo do valor tributário do bem, em moeda nacional, para fins de lançamento, será a mesma utilizada para cálculo do Imposto de Importação.

(D) o lançamento do IPVA incidente sobre a aquisição da propriedade desse veículo será feito em moeda estrangeira

(E) como o valor tributário do bem estava expresso em moeda estrangeira, sua conversão em moeda nacional, para

fins de lançamento, será feita ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Resposta: E

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O texto constitucional dispõe que tal princípio se refere a três impostos: ICMS, IPI e Impostos Residuais (vide, respectivamente: art. 155, § 2.º, I; art. 153, § 3.º, II; art. 154, I, da CF).

No âmbito do ICMS, por exemplo, o princípio da não cumulatividade se mostra mais didaticamente assimilável, o que nos leva a procurar entendê-lo a partir desse gravame estadual, para, após, estendê-lo aos dois demais impostos federais.

Sabe-se que o ICMS é um imposto plurifásico. Nessa medida, a circulação de mercadorias pode ser fato gerador do referido tributo e, caso o seja, a incidência do imposto ocorrerá em cada fase

mercantil. Imaginando as inúmeras fases de comercialização que intermedeiam o produtor e o consumidor final, espera-se contar com um mecanismo que impeça a sobreposição de incidências. Dessa forma, com o ICMS, acontece uma espécie de compensação descritiva ou escritural, por meio de um creditamento contábil de valores referentes às operações de entrada de produtos, em face dos lançamentos contábeis de débito, gerados pelas operações de saída de bens. Em razão do princípio em estudo, a incidência do imposto ocorre sobre o valor agregado ou acrescido em cada operação, e não sobre o valor total, não se permitindo a tributação em cascata. É o princípio da não cumulatividade no ICMS, cujos contornos elementares podem ser estendidos aos dois demais impostos.

Repercussão tributária

A repercussão tributária refere-se à transferência de encargos nos chamados "tributos indiretos" (Exemplo: ICMS, IPI etc.). Em outras palavras, o ônus tributacional repercute sobre o ocupante da fase posterior numa operação plurifásica, não sendo de responsabilidade daquele que deu ensejo à circulação originária. Nesse sentido, a repercussão tributária é a transmissão do ônus tributário ao contribuinte de fato, não incidindo sobre o contribuinte de direito.

- "Constitucional. Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Importação. Pessoa que não se dedica ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal. 'Não contribuinte'. Vigência da EC 33/2002. Possibilidade. Requisito de validade. Fluxo de positivação. Exercício da competência tributária. Critérios para aferição. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2.º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões 'bem' e 'mercadoria' (arts. 155, II e 155, § 2.º, IX, *a* da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os

princípios da isonomia e da livre concorrência. Condições constitucionais para tributação 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2.º, *i* da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da 'constitucionalização superveniente' no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento" (STF, Tribunal Pleno, RE 474.267/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.11.2013, *DJe* 20.03.2014).

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Tal dispositivo constitucional trata do reflexo que a aquisição de insumos (em geral) isentos ou não tributados possuem sobre a não cumulatividade, em função de haver a não cobrança de imposto na entrada. Também trata da saída que for isenta ou não tributada, dispondo acerca do que há de ser feito com os créditos que foram apropriados na entrada. O preceito constitucional trata especificamente do ICMS.

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

O princípio constitucional da seletividade é um princípio orientador e facultativo e não impositivo para o ICMS. Regula-se pela estipulação de diferentes alíquotas para determinados produtos, para mais, ou para menos, baseando-se na seletividade, em razão da essencialidade. A essencialidade deriva da conceituação do que é mais essencial ou mais supérfluo, visando-se à minimização da carga tributária daqueles produtos considerados mais essenciais e maior onerosidade dos produtos considerados dispensáveis.

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

A Carta Magna atrela às resoluções do Senado Federal e a estipulação de alíquotas de ICMS, conforme preceituado no inciso IV e V do§ 2.º do presente artigo. Conforme Resolução do Senado Federal 22/1989, há as alíquotas internas, aquelas livremente instituídas pelos Estados-membros (17

ou 18%, normalmente) e as alíquotas interestaduais.

Ao estabelecerem suas alíquotas, os Estados devem atrelar-se ao disposto pelo Senado Federal, no que concerne à fixação de alíquotas mínimas e máximas, por meio de Resolução e nos termos da Constituição Federal. Entretanto, os Estados poderão estabelecê-las, no âmbito das suas competências, enquanto ausente a fixação dessas alíquotas pelo Senado Federal.

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços

prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no artigo 153, § 5.º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

Com a EC 42/2003, a alínea *a* do inciso X do § 2.º do art. 155 inseriu no texto da Carta Magna, a imunidade do ICMS nas exportações de quaisquer mercadorias e serviços, assim como o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores.

Relativamente à alínea *b* a Constituição preceitua regramento imunizador na intenção de proteção do equilíbrio federativo, já que as fontes produtoras de petróleo, e energia elétrica se localizam em poucos Estados que seriam exacerbadamente beneficiados se fosse possível a tributação desses bens. Entretanto, a não incidência valerá se tais bens forem destinados à industrialização ou à comercialização.

Em relação ao ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial assim definido em lei, sujeita-se exclusivamente ao IOF. Será considerado produto ou mercadoria, com incidência do ICMS, se não o for.

Quanto à imunidade ao software, da alínea *d* diverso será o tratamento, caso haja a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador com produção em série ou escala e comercializados no varejo. Neste especifico caso, existirá o fato gerador do ICMS.

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

COMENTÁRIOS

A presente norma tem aplicação tão somente quando a operação está sujeita ao IPI e ao ICMS. Em conformidade com o dispositivo, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, quando a operação vislumbrar fato gerador dos dois impostos, quando for realizada entre contribuintes e finalmente, for relativa à produto destinado à industrialização ou à comercialização. Frise-se que é necessário o cumprimento dos três requisitos cumulativos.

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

A presente lei complementar é especialmente designada para regularização da matéria pertinente ao ICMS e deverá respeitar todas as disposições constitucionais explicitadas nas alíneas supracitadas.

> § 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.
>
> § 4.º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:
>
> I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;
>
> II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;
>
> III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;
>
> IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2.º, XII, g, observando-se o seguinte:
>
> a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
>
> b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
>
> c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, b.
>
> § 5.º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4.º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2.º, XII, g.
>
> § 6.º O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Relativamente ao § 6.º, frise-se que a alíquota será estabelecida por lei ordinária estadual. Deverá ser proporcional, não havendo limite máximo a ser fixado. Entretanto, a Emenda Constitucional 42/2003 encarregou o Senado Federal na estipulação de suas alíquotas mínimas. Além disso, poderá o IPVA possuir alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização do veículo, do que se denota uma notória progressividade ao imposto estudado. Em tempo, registre-se que tal progressividade não é explícita no texto constitucional, fazendo parecer mais o IPVA um imposto que se submete à extrafiscalidade, com função regulatória, do que propriamente um imposto progressivo.

Seção V
Dos Impostos dos Municípios

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Competência e sujeito ativo

O ISS (ou ISSQN) está previsto no art. 156, III, da CF e na LC 116/2003 (alterada pela LC 157/2016), os quais dispõem ser o Município o sujeito ativo competente para a instituição do imposto. Ver STJ: REsp 1.439.753/PE.

Sujeito passivo

Os sujeitos passivos do ISS serão os prestadores de serviço, empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo (art. 5.º da LC 116/2003). Como exemplos, podemos citar os médicos, advogados, contadores etc.

De acordo com o art. 2.º, II, da LC 116/2003, não serão considerados contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades.

Fato gerador

O fato gerador do ISS é a efetiva prestação remunerada dos serviços discriminados na lista anexa à LC 116/2003 (alterada pela LC 157/2016), que enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens. Aliás, se o serviço for gratuito, não ocorrerá o fato gerador do ISS (STF, RE 112.923-9/SP-1987).

Vale destacar que a lei apresenta uma lista taxativa ou *numerus clausus* de serviços. Esse é o entendimento do STF, que também autoriza uma interpretação analógica para os itens que contêm a expressão "congêneres", sem que se faça o extrapolamento da acepção do termo, evitando-se a criação de serviços.

No entanto, para que os Municípios possam cobrar o ISS dos prestadores de serviços, devem instituí-lo por meio de lei ordinária própria, que poderá adotar todos os itens da Lista de Serviços anexa à lei complementar (LC 116/2003, alterada pela LC 157/2016), ou alguns deles, sendo-lhes, porém, proibido criar serviços não previstos na norma complementar.

Importante é mencionar que não estão compreendidas no fato gerador do ISS as seguintes prestações de serviços: (I) a si próprio, decorrente de vínculo empregatício; (II) de trabalho avulso; (III) por sócios ou administradores de Sociedade; (IV) de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação (incidência de ICMS); (V) para o exterior (isenção heterônoma para o ISS, prevista no art. 156, § 3.º, II, da CF); (VI) pelo próprio poder público (imunidade tributária – 150, VI, *a*, da CF); (VII) o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras (art. 2º, III, da LC 116/2003) e (VIII) a prestação de serviço público específico e divisível, com utilização efetiva ou potencial, por se tratar de campo de incidência das

taxas de serviço (art. 145, II, CF).

Base de cálculo

O art. 7.º da LC 116/2003 determina que a base de cálculo será o valor bruto do preço do serviço.

Há hipóteses em que se aplica o chamado "ISS fixo", uma vez que não se pode aferir o valor exato do serviço prestado. Nessa situação, o tributo é calculado com base em valor único, pago periodicamente.

Roque Antônio Carrazza sustenta a inconstitucionalidade dos denominados impostos fixos, posto que, despidos de preocupação com as condições pessoais do contribuinte, seriam violadores do princípio da capacidade contributiva. Como exemplo, podemos citar o ISS incidente sobre os advogados, médicos ou dentistas.

Em 22 de abril de 2015, a 1.ª Turma do STJ aprovou o enunciado da Súmula 524, segundo a qual, "no tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra".

Ver STF: ADPF 190.

Alíquota

Os Municípios podem, por meio de leis ordinárias municipais, fixar suas próprias alíquotas, devendo, no entanto, respeitar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, estabelecidas por intermédio da edição de lei complementar, em conformidade com o art. 156, § 3.º, I, da CF. A Lei Complementar 157/2016, por meio da inclusão do art. 8.º-A na LC 116/2003, fixou em 2% a alíquota mínima do imposto. A alíquota máxima é de 5% (art. 8.º da LC 116/2003).

Insta destacar que há duas maneiras de cobrar o ISS: (i) fixa: que consiste no valor pago periodicamente pelos profissionais liberais; (ii) proporcional: que incide sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços.

Notas gerais

a) O ISS e o IPI: o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) não incide sobre a Lista de Serviços, constante da LC 116/2003 (alterada pela LC 157/2016). Isso ocorre porque a lei complementar definiu os serviços de competência tributária dos Municípios, e, por se

tratar de serviços, não se confunde com a industrialização, própria do campo de incidência do IPI. Assim, quando a Constituição quer a tributação pelo IPI, determina a incidência sobre produtos industrializados, e quando a quer pelo ISS, determina o serviço como hipótese de tributação.

b) Os serviços puros ou mistos: os serviços podem ser puros (sem aplicação de mercadoria) e mistos (com mercadorias). Nos casos em que envolva o fornecimento de mercadorias, o legislador optou pela teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria, ou seja, os serviços ficam sujeitos apenas ao ISS, conforme consta no art. 1.º, § 2.º, da LC 116/2003 (alterada pela LC 157/2016). Por outro lado, o fornecimento de mercadorias com a prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao ICMS, conforme **Súmula 163 do STJ** (art. 155, X, *b*, da CF; art. 2.º da LC 87/1996). Há, ainda, na Lista anexa à LC 116/2003, a denominada atividade mista, isto é, sobre os serviços puros, haverá a incidência do ISS, e, sobre o fornecimento de mercadorias, a incidência do ICMS (subitens 7.02; 7.05; 14.01; 14.03; 17.11).

c) O lançamento do ISS é por homologação (art. 150 do CTN), podendo ser "de ofício", por suposto, como acontece com qualquer tributo, se não houver pagamento.

d) Quanto ao local da prestação do serviço, considera-se devido no local do estabelecimento-prestador ou, na falta, no local do domicílio do prestador (art. 3.º, *caput*, da LC 116/2003). A lei traz algumas exceções estabelecidas nos incs. I a XXV do artigo mencionado, quando o imposto será devido no local da prestação.

e) Ver STJ: RMS 46.170/MS-2014, REsp 1.330.737/SP-2015.

Súmula Vinculante 31 do STF: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Súmula 424 do STJ: É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao Dec.-lei 406/1968 e à LC 56/1987.

Súmula 524 do STJ: No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.

- "Direito tributário e processual civil. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Incidência em contratos mistos. Locação de maquinário com operadores. Reclamação. Alegação de descumprimento da Súmula Vinculante 31. Descabimento. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido" (STF, Tribunal Pleno, AgRg na Rcl 14.290/DF, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2014, *DJe* 20.06.2014).

- "Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Locação de bens móveis associada a prestação de serviços. Locação de guindaste e apresentação do respectivo operador. Incidência do ISS sobre a prestação de serviço. Não incidência sobre a locação de bens móveis. Súmula Vinculante 31. Agravo regimental. 1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. 2. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro. 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE c/ Ag 656.709/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 14.02.2012, *DJe* 08.03.2012).

- "Constitucional. Tributário. Conflito entre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e de Serviços de Comunicação e de Transporte Intermunicipal e Interestadual. Produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização (serviços gráficos). Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada para dar interpretação conforme ao o art. 1.º, *caput* e § 2.º, da LC 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa. Fixação da incidência do ICMS e não do ISS. Medida cautelar deferida. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1.º, *caput* e § 2.º, da LC 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de

circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS” (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 4.389/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13.04.2011, *DJe* 25.05.2011).

- “Recurso extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de *leasing* financeiro. Art. 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inc. III do art. 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inc. III do art. 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (STF, Tribunal Pleno, RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, *DJe* 05.03.2010).

- “Tributário. ISS. Art. 9.º, §§ 1.º e 3.º, do Dec.-lei 406/1968. Sociedade pluriprofissional (arquitetos e engenheiros. Inexistência de caráter empresarial. Recolhimento do ISS sobre alíquota fixa. Possibilidade. Conclusão do Tribunal de origem com base em fatos e provas dos autos. Óbice da Súmula 7/STJ. 1. O Tribunal *a quo* ao analisar os fatos e as provas dos autos, concluiu que a parte agravada não apresenta natureza de organização empresarial, permitindo o recolhimento do ISS sobre alíquota fixa. A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedente. 2. Agravo regimental a que se nega provimento” (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.486.568/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 06.11.2014, *DJe* 13.11.2014).

- “Tributário. Agravo em recurso especial. ISSQN. Serviço cartorário. Caráter empresarial Alíquota fixa. Impossibilidade. Agravo não provido. 1. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que os serviços notariais não possuem natureza pessoal, motivo pelo qual inviável a cobrança do ISS sob a forma de alíquotas fixas, ou seja, não se aplica a sistemática de recolhimento do art. 9.º, § 1.º, do Dec.-lei 406/1968. Precedentes: EDcl no AgRg no AREsp 268.238/SP, Rel. Min. Humberto Martins, 2.ª T., *DJe* 14.08.2013; AgRg no AREsp 116.169/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1.ª T., *DJe* 11.09.2012; AgRg no AREsp 434.355/PR, Rel. Min. Og Fernandes, 2.ª T., *DJe* 01.09.2014. 2. Agravo regimental não provido” (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 580.889/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23.10.2014, *DJe* 05.11.2014).

- “Ação anulatória. ISQN. Base de incidência. Empresa de mão de obra temporária operand nos termos da Lei 6.019/1974. Autora que se responsabiliza pela contratação e pagamento de encargos trabalhistas e sociais aos trabalhadores temporários. O preço do serviço não se limita, em tais casos, à taxa de administração. Precedentes do C. STJ e deste Tribunal.

Sentença de procedência. Recurso do Município de Osasco e oficial provido" (TJSP, 1.ª Câm. Extraordinária de Direito Público, Ap 0158547-6.208.8.26.0000, Rel. Des. Luciana Almeida Prado Bresciani, j. 21.10.2014).

- "Tributário. ISS. Incidência sobre operações de *leasing* financeiro. Competência para cobrança do tributo. Local do estabelecimento prestador. Conforme orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.060.210-SC, o Município competente para a cobrança do ISS, na vigência do Dec.-lei 406/1968 é o da sede do estabelecimento prestador (art. 12), e a partir da LC 116/2003, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil no Município onde essa prestação é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Hipótese em que o estabelecimento da prestadora do serviço de arrendamento mercantil está localizado no Município de São Paulo/SP, local onde concretizada a operação de leasing financeiro, inexistindo unidade da apelada em Gravataí/RS, a afastar a legitimidade do Município exequente para a cobrança do tributo. Honorários advocatícios. Redução. Descabimento. Art. 20, § 4.º, CPC. O montante arbitrado pelo juízo de origem a título de honorários advocatícios não se mostra exagerado, bem atendendo ao artigo 20, § 4.º, CPC, sobretudo considerando o valor da execução fiscal" (TJRS, 1.ª Câm. Cív., ApCív 70062285267, Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa, j. 12.11.2014).

(CESPE/Analista Judiciário/TRT – 7.ª Região – CE/2017) A principal finalidade do imposto sobre serviços (ISS) é a arrecadação de recursos para o titular da competência tributária. Por esse motivo, o ISS configura um tributo essencialmente

(A) fiscal.

(B) indireto.

(C) adicional.

(D) pessoal.

Resposta: A

(FGV/Técnico de Nível Superior II/Prefeitura de Salvador – BA/2017) O Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) incide sobre

(A) o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários.

(B) o valor dos depósitos bancários relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

(C) o principal, os juros e os acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

(D) as exportações de serviços para o exterior do país.

(E) o serviço proveniente do exterior.

Resposta: E

(Objetiva/Advogado/Prefeitura de Porto Barreiro – PR/2015) Em relação ao Sistema Tributário Municipal, marcar C para as afirmativas Certas, E para as Erradas e, após, assinalar a alternativa que apresenta a sequência CORRETA:

( ) O ISS quando "por homologação" tem como formato, o próprio sujeito passivo, a cada fato gerador, calcular o montan do tributo devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento.

( ) O ISS está sujeito ao Princípio da Legalidade e não está ao Princípio da Anterioridade, tendo em vista sua finalidade.

( ) O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista prevista em lei própria, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(A) C – C – C.

(B) E – E – C.

(C) C – E – C.

(D) E – C – E.

Resposta: C

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) Na cobrança do ISSQN sobre serviços bancários, é correto afirmar, com base nos atuais julgamentos do STJ, que

(A) a lista de serviços previstos na legislação é taxativa e não admite outras inclusões.

(B) a lista de serviços previstos na legislação é taxativa, porém, admite leitura extensiva para serviços idênticos embora com denominações distintas.

(C) a lista de serviços previstos na legislação é exemplificativa, logo, admite outras inclusões.

(D) a lista de serviços previstos na legislação para a atividade bancária tem tratamento específico porque os serviço bancários têm natureza genérica, sujeitos, portanto, como regra, ao pagamento daquele tributo.

Resposta: B

(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL/2015) A lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03 arrola expressamente todos os serviços cujas prestações estão sujeitas ao ISSQN. A referida lista faz referência expressa à incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas em algumas destas prestações de serviços.

De acordo com a referida lista, o ICMS incide o sobre o fornecimento de

(A) material odontológico, relativamente à prestação de serviço indicada no subitem 4.12 da lista (Odontologia).

(B) alimentação, medicamentos e material de consumo infantil e geriátrico, relativamente à prestação de serviço indicada no subitem 4.17 da lista (Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres).

(C) caixão, urna ou esquife, tratando-se de prestação de serviço indicada no subitem 25.01 da lista (Funerais).

(D) alimentação a hóspedes de estabelecimentos hoteleiros, quando seu valor não estiver incluído no preço da diária tratando-se de prestação de serviço indicada no subitem 9.01 da lista (Hospedagem de qualquer natureza em hotéis).

(E) mercadorias utilizadas na prestação de serviço indicada no subitem 13.03 da lista (Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres).

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL/2015) Dr. Carlos, Juiz de Direito de comarca do interior do Estado de Alagoas, está analisando vários processos em que o cerne da discussão é a incidência do ISSQN ou, alternativamente, do ICMS. Trata-se de casos em que há, concomitantemente, prestação de serviços e fornecimento de mercadorias.

Tendo analisado cada um dos casos a ele submetidos à luz da Constituição Federal, da Lei Complementar n.º 87/1996 e da Lei Complementar n.º 116/2003, Dr. Carlos afirmou que:

I. o ISSQN incide sobre as prestações de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, inclusive

sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipal e sobre a prestação de serviços de comunicação.

II. o ISSQN incide sobre as prestações de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 e sobre a mercadorias utilizadas nessa prestação, desde que esse fornecimento não esteja expressamente indicado na referida lista como sendo sujeito ao ICMS.

III. o ICMS incide sobre o fornecimento de mercadorias e sobre a prestação de serviços, sempre que o serviço prestado constar da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, mas a referida lista expressamente sujeitar aquele fornecimento à incidência do ICMS.

Está correto o que Dr. Carlos afirmou em

(A) III, apenas.
(B) I, II e III.
(C) I e III, apenas.
(D) II, apenas.
(E) II e III, apenas.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE/2015) A respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), é correto afirmar:

(A) Se a atividade de prestação de serviço de mão de obra temporária é realizada por pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão de obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço e, portanto, despesa não dedutível da base de cálculo do ISSQN.

(B) A Lei Complementar n.º 116, de 2003, que dispõe sobre o ISSQN, regulou a forma e as condições para a concessão, pelos Municípios, de isenções, incentivos e benefícios fiscais no que diz respeito a tal tributo.

(C) A operação de locação de bem móvel, ainda que combinada à colocação de funcionário à disposição para operá-lo, não está sujeita à incidência do ISSQN.

(D) A capacidade ativa para a cobrança do ISSQN incidente sobre a operação de arrendamento mercantil é do Município onde está sediado o estabelecimento vendedor do bem arrendado ou do Município onde ocorre a entrega do bem se o estabelecimento vendedor possuir unidade econômica ou profissional nessa mesma localidade.

(E) Nos contratos de construção civil a capacidade ativa para a cobrança do ISSQN é do município do local da obra, não ser que o contrato verse também sobre outras etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, caso em que tal serviço fica sujeito à tributação pelo Município da sede do estabelecimento da construtora.

Resposta: A

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) A Construtora Barbosa Moreira, na qualidade de incorporadora, construiu, em terreno próprio, o Edifício Blue Tower, alienando, as correspondentes unidades habitacionais autônomas a particulares. No caso hipotético,

(A) incide ISS, pois houve prestação de serviço a terceiro, devendo o imposto recair sobre o preço total recebido pel Construtora dos particulares.

(B) incide ISS, pois houve prestação de serviço a terceiro, devendo o imposto recair sobre o preço total recebido pel Construtora dos particulares deduzidos o montante referente à compra do material utilizado na obra.

(C) não incide ISS, pois a transmissão de bens e direitos decorrentes de incorporação, fusão e cisão são imunes ac referido imposto.

(D) não incide ISS, porquanto construtoras jamais podem ser contribuintes do mencionado imposto.

(E) não incide ISS, pois não há empreendimento de esforço humano, a título oneroso, em favor de terceiro, o que

descaracteriza a prestação de serviço.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Acerca de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade – ADI, o Supremo Tribunal Federal decidiu

(A) pela constitucionalidade dos dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto.

(B) que os dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto são inconstitucionais, e fundamentou a decisão em entendimento consolidado na Corte de que emolumentos extrajudiciais têm natureza jurídica de taxa e há vedação constitucional de que haja incidência de imposto sobre taxa (espécie tributária).

(C) que os dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto são inconstitucionais e fundamentou a decisão no princípio da imunidade tributária recíproca, consagrado no art. 150 da Constituição Federal: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros...

(D) que os dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto são inconstitucionais por violação a norm da Constituição Federal, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada.

Resposta: A

IV – Revogado pela EC 3/1993.

§ 1.º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4.º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2.º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II – compete ao Município da situação do bem.

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais

serão concedidos e revogados.

§ 4.º Revogado pela EC 3/1993.

Seção VI

Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II – vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo artigo 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4.º, III;

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4.º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1.º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos artigos 157, I, e 158, I.

§ 2.º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de

partilha nele estabelecido.

§ 3.º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no artigo 158, parágrafo único, I e II.

§ 4.º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no artigo 198, § 2.º, incisos II e III.

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I – definir valor adicionado para fins do disposto no artigo 158, parágrafo único, I;

II – estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o artigo 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

III – dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

• Ver comentários ao Título VI – Distribuições de Receitas Tributárias – do CTN.

(CONSULPLAN/Analista Judiciário/TRE-RJ/2017) Com relação à repartição das receitas tributárias, marque V para as afirmativas verdadeiras e F para as falsas.

( ) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelas empresas públicas, fundações e sociedades de economia mista.

( ) Adicionais e acréscimos do IPI podem ser retidos pela União, não ingressando na repartição das receitas tributárias co os Estados.

( ) Caberá ao Município que fiscalizar e cobrar o ITR dos imóveis situados em seu território a totalidade da arrecadação desse tributo.

A sequência está correta em

(A) F, V, F.

(B) F, F, V.

(C) V, F, V.

(D) V, F, F.

Resposta: B

(TRF – 2.ª Região/Juiz Federal Substituto/TRF – 2.ª REGIÃO/2017) Acerca da repartição constitucional de receitas tributárias, marque a opção correta:

(A) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal metade do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles, a qualquer título.

(B) A União entregará parcela do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer nature (IR) e sobre produtos industrializados (IPI) diretamente ao Fundo de Participação dos Municípios no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano.

(C) A União entregará parcela do produto da arrecadação da CIDE-combustíveis sobre imposto de renda e proventos de qualquer natureza diretamente ao Fundo de Participação dos Municípios.

(D) A União entregará parcela da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) diretamente aos Municípios, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados ocorridas em seus territórios.

(E) A União entregará diretamente aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste parcela do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), de acordo com os planos regionais de desenvolvimento.

Resposta: B

(CONSULPLAN/Analista Judiciário/TRF – 2.ª REGIÃO/2017) Havendo litígio sobre o imposto de renda incidente na fonte, relativo à licença-prêmio de funcionário público, a demanda foi proposta junto à vara competente na Justiça Federal. No entanto, o Magistrado determinou a emenda da inicial, com a exclusão da União do polo passivo e a inclusão do Estado-Membro ao qual se vincula o servidor e declinou da competência, alegando ser esta da Justiça Estadual. Com referência à questão da competência para apreciar a lide, pode ser afirmado que o Magistrado:

(A) Agiu com erro, já que o imposto de renda é tributo de competência da União, não sendo o Estado-Membro parte legítima para figurar neste litígio e havendo competência da Justiça Federal.

(B) Houve equívoco do Magistrado, visto que o simples fato de o produto do imposto de renda pertencer ao Estado-Membro, não altera a competência tributária, que é da Justiça Federal.

(C) Agiu com acerto, por não haver interesse da União no litígio, pertencendo ao Estado-Membro o produto da arrecadação do imposto de renda na hipótese do conflito em comento, sendo competente a Justiça Estadual.

(D) O Magistrado decidiu corretamente, já que trata-se de servidor público estadual, pelo que seus vencimentos são pagos pelo Estado-Membro, que efetua os descontos na fonte e qualquer controvérsia deve ser dirimida pela Justiça Estadual.

Resposta: C

(CESPE/Auditor/TCE-PR/2016) No que concerne à repartição de receitas tributárias, assinale a opção correta.

(A) A União é parte passiva legítima em ações que discutam matéria relacionada ao imposto sobre a renda retido na fonte de servidor público estadual, demanda que deve ser processada na justiça federal.

(B) Compete ao Ministério da Fazenda efetuar o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação e editar as normas e instruções complementares necessárias ao pleno cumprimento das regras de repartição constitucional de tributos.

(C) Se, com a instituição de um imposto fundamentado em sua competência extraordinária, a União arrecadar R$ 1.000.000, serão devidos R$ 250.000 aos estados.

(D) Caso arrecade R$ 3.000.000 referentes ao imposto sobre a propriedade territorial rural incidente sobre imóveis rurais localizados em determinado município, a União deverá R$ 750.000 a esse município.

(E) Se o estado do Paraná arrecadar R$ 5.000.000 com o IPVA de veículos registrados no município de Curitiba, R$ 2.500.000 serão devidos a esse município.

Resposta: E

(COPESE – UFT/Procurador Municipal/Prefeitura de Palmas – TO/2016) No que diz respeito à repartição das receitas tributárias, Indique a alternativa INCORRETA.

(A) Pertencem aos Municípios, cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis nele situados.

(B) Pertencem aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

(C) Os Estados entregarão aos seus municípios dez por cento dos recursos que receberem da União, relativos ao imposto sobre produtos industrializados, repassados proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

(D) Pertencem aos Municípios vinte e cinco por cento da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Resposta: C

(Instituto AOC/Advogado/CASAN/2016) Quanto à repartição das receitas tributárias, assinale a alternativa correta.

(A) Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal 50% da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

(B) A União entregará, do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, 10% aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

(C) Pertencem aos municípios 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

(D) Pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a produtividade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, sem exceção.

(E) Pertencem aos Municípios 23,5% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação.

Resposta: B

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) A Constituição Federal de 1988, em relação à repartição de receitas, estipula que

(A) pertence aos Municípios cinquenta por cento (50%) da arrecadação relativa ao Imposto Territorial Rural, na hipótese de celebração de convênio entre eles e a União.

(B) cabe aos Estados e ao Distrito Federal vinte e cinco por cento (25%) dos valores arrecadados pela União, no exercício de sua competência impositiva residual.

(C) cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do ICMS, efetuada pelos Estados, é destinado a seus Municípios.

(D) a União deve entregar quarenta e nove por cento do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados na forma designada pela Constituição Federal.

Resposta: D

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

O SIMPLES FEDERAL E O SIMPLES NACIONAL

Os arts. 170, IX, e 179, ambos da CF, dispõem acerca do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP).

Nesse cenário, criou-se o Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e

Empresas de Pequeno Porte (Simples), permitindo-se que as pessoas jurídicas, optantes do regime, recolham, mensalmente, em uma forma simplificada, por meio de um documento único de arrecadação (DARF), os impostos e contribuições seguintes, todos federais: IRPJ, IPI, PIS/PASEP, COFINS, CSLL e Contribuições Patronais (folha de pagamentos).

Diversos tributos não foram beneficiados pela sistemática unificada, devendo ser pagos de forma separada. À luz do art. 3.º, § 2.º, da Lei 9.317/1996, o pagamento unificado dos impostos e contribuições não veda a incidência dos seguintes gravames: IOF, II, IE, IR, ITR, CPMF, as contribuições a cargo do trabalhador e o FGTS (art. 3.º, § 2.º, da Lei 9.317/1996, revogada pela LC 123/2006).

A empresa inscrita no Simples Federal está dispensada do recolhimento das Contribuições a Terceiros (Sistema "S") e da Contribuição Sindical.

Com o advento da EC 42/2003, que acrescentou a alínea *d* ao inc. III do art. 146 da CF, ficou definido que à lei complementar caberia a definição de um sistema simplificado que atingisse mais tributos, *v.g.*, o ICMS (art. 155, II, da CF) e outros.

Nesse contexto, publicou-se a LC 123/2006 (atualizada pela LC 128/2008 e alterada pela LC 147/2014 e pela LC 155/2016), instituindo, em seu art. 12, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, também conhecido por Simples Nacional (ou, coloquialmente, "Supersimples"), em substituição ao anterior regime, vindo abarcar tributos federais, estaduais e municipais, com destaque para o ICMS e o ISS. Em termos cronológicos, é possível afirmar que o Simples Nacional, previsto originalmente na Lei Geral das Microempresas (de 2006), somente veio a entrar em vigor em 1.º de julho de 2007, ocasião em que, substituindo o Simples Federal (de 1996), consolidou um tratamento tributário favorecido e diferenciado, aplicável às micro e pequenas empresas.

Sobre esse tema, cumpre destacar que:

- O Sistema abarca o IPI, o PIS/PASEP e a COFINS, nas operações internas. Assim, exclui o gravames citados, quando incidentes na importação de bens e serviços (os casos de IPI – Importação, PIS – Importação e COFINS – Importação; ver art. 13, § 1.º, XII, da LC 123/2006);
- Memorize, entre outras situações previstas, que não está incluído o ICMS devido na import de serviços, no desembaraço aduaneiro, nas operações sujeitas à substituição tributária (art. 13, § 1.º, XIII, *a*, *d* e *g*, da LC 123/2006);
- O Sistema não inclui o ISS devido (a) nos serviços sujeitos à substituição tributária, nem (b importações de serviços (art. 13, § 1.º, XIV, *a* e *b*, da LC 123/2006).

Note que vários tributos não foram alcançados pelo Supersimples, tais como: IOF, II, IE, IR, ITR,

CPMF e as contribuições a cargo do trabalhador e, até mesmo, o FGTS (ver art. 13, § 1.º, I a XV, da LC 123/2006).

O Simples Nacional utiliza uma única base de cálculo – a receita bruta da pessoa jurídica, auferida no mês –, sobre a qual incidirá, a partir de 01.01.2018 (art. 11, III, da LC 155/2016), um certo percentual de alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V da indigitada Lei Complementar, sem embargo do adequado enquadramento como ME ou como EPP. A propósito, a retrocitada LC 155 trouxe várias particularidades para a aferição das alíquotas efetivas e nominais (ver art. 18, §§ 1.º, 1.º-A, 1.º-B, 2.º e 3.º). Por fim, vale enfatizar que o recolhimento é mensal, utilizando-se o documento único de arrecadação (DARF), conforme o *caput* do art. 13 da LC 123/2006.

As ME e EPP que estejam no Supersimples deverão apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, anualmente, uma Declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais (art. 25 da Lei 123/2006).

A LC 155/2016 trouxe importante inovação sobre o aporte de capital e o chamado investidor-anjo, tendo sua vigência sido demarcada para 1.º de janeiro de 2017 (art. 11, II). Com o propósito de incentivo da inovação e dos investimentos produtivos, a ME e a EPP poderão admitir o aporte de capital – sem que este venha a integrar o capital social ou receita da sociedade (art. 61-A, § 1.º) –, desde que a operação conste de um contrato de participação, com vigência não superior a sete anos (art. 61-A e § 1.º). A pessoa física ou pessoa jurídica (até mesmo um fundo de investimento – art. 61-D) que procede a esse aporte de capital recebe o nome de investidor-anjo (art. 61-A, § 2.º). Este não é considerado sócio, nem tem direito à gerência ou ao voto na administração da empresa, porém deve ser remunerado por seus aportes, até o prazo máximo de cinco anos, não podendo o valor remuneratório ser superior a 50% (cinquenta por cento) dos lucros da sociedade (art. 61-A, § 6.º). Ele também não responde por qualquer dívida da empresa, inclusive em recuperação judicial (art. 61-A, § 4.º). Aliás, o direito de resgate somente pode ser exercido depois de contados dois anos, no mínimo, da data do aporte (art. 61-A, § 7.º). Por fim, se houver a venda da empresa, o investidor-anjo possui direito de preferência na aquisição (art. 61-C).

Em conclusão, as empresas enquadradas no Sistema poderão ser excluídas (art. 28): (a) de ofício, por iniciativa da Administração Pública (art. 29, I a XII); ou (b) mediante comunicação prévia (art. 30, I a III). Ver STJ: 1.497.591/PE-2014.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social,

observados os seguintes princípios: (...)

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

"AS CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL" (TERMINOLOGIA ADOTADA PELO STF)

O orçamento da seguridade social é formado de receitas advindas de recursos dos entes públicos, por meio dos impostos, e de receitas oriundas das contribuições específicas. Estas últimas são criadas por meio de lei, com autorização constitucional, para o custeio da seguridade social (art. 195 da CF c/c art. 11 da Lei 8.212/1991).

Nesse contexto, toda a sociedade, direta ou indiretamente, financia a seguridade social, o que demonstra a realização do princípio da solidariedade neste tipo de tributo. Daí se falar na noção de referibilidade das contribuições, por meio da qual toda a sociedade será chamada a participar do seu custeio. Com efeito, o princípio da solidariedade prevê um contexto particularizante para as contribuições de seguridade social, qual seja, o de que todos poderão ser convocados a contribuir, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atuação estatal. Isso marca fortemente as contribuições de seguridade social, vinculando o dever de solidariedade de todos os membros da sociedade em seu financiamento.

À guisa de memorização, ao se estudar o princípio da anterioridade tributária, viu-se que a contribuição para a seguridade social será cobrada 90 dias após a publicação da lei que a criou ou modificou, conforme previsão do art. 195, § 6.º, da CF. Para o STF, a mera alteração em data de pagamento (antecipação) de contribuição previdenciária não é caso de aplicação da noventena (vide Súmula 669 do STF e, nesse sentido, os julgados RE 182.971-SP, RE 274.949 e RE 245.124-0/PR).

Frise-se que, em 17 de junho de 2015, o Plenário do STF, por maioria, acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”. Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 669 da Súmula do STF. Trata-se da Súmula Vinculante 50 do STF.

O art. 149, § 1.º, da CF destaca as contribuições previdenciárias estaduais, distritais e municipais, de competência dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, que podem ser cobradas dos servidores públicos estatutários, para custear o regime próprio de previdência social (RPPS). Ressalte-se que a alíquota não será inferior à cobrada pela União de seus servidores públicos federais – hoje, no percentual de 11%.

No âmbito das imunidades, vale repisar duas importantes normas de não incidência para as contribuições para a seguridade social: (a) imunidade de contribuição da seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7.º, da CF); e (b) imunidade de todas as contribuições sociais para as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2.º, I, da CF – EC 33/2001).

Frise-se que, no âmbito da COFINS a Súmula 276 (“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”) tornou-se sem efeito e foi cancelada (AR 3.761/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 1.ª T., j. em 12-11-2008), levando o mesmo STJ, em 31 de março de 2014, a editar a Súmula 508: “A isenção da COFINS concedida pelo art. 6.º, II, da LC 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei 9.430/1996”.

Súmula 658 do STF: São constitucionais os arts. 7.º da Lei 7.787/1989 e 1.º da Lei 7.894/1989 e da Lei 8.147/1990, que majoraram a alíquota de FINSOCIAL, quando devida a contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços.

Súmula 659 do STF: É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Súmula 688 do STF: É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13.º salário.

Súmula 423 do STJ: A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Com a EC 42/2003, passamos a ter 4 (quatro) fontes de custeio da seguridade social, previstas no art. 195, I a IV, da CF, sendo que todas podem ser criadas por meio de lei ordinária ou, até mesmo, por medida provisória.

1.ª fonte de custeio: importador (art. 195, IV, da CF)

Aqui, ficou notória a possibilidade de criação de contribuição para a seguridade social, abarcando a importação de produtos e serviços estrangeiros, em função do aumento da incidência das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico.

2.ª fonte de custeio: receita de loterias (art. 195, III, da CF)

Refere-se à fonte de custeio da seguridade social, advinda das contribuições que incidem sobre a receita de concurso de prognósticos, ou seja, de todo e qualquer concurso de sorteio de números ou de outra simbologia, loterias e apostas, na esfera federal, estadual, distrital ou municipal, produzidos por órgãos do Poder Púbico ou por sociedades comerciais ou civis, com a devida ressalva para os "jogos de azar".

3.ª fonte de custeio: trabalhador (art. 195, II, da CF)

A legislação constituinte incluiu a contribuição do trabalhador no conjunto das fontes de financiamento da Seguridade Social em razão de que este mesmo trabalhador desfruta diretamente, quando necessário, dos benefícios previdenciários. São somadas aqui as contribuições previdenciárias do trabalhador avulso e do segurado empregado, incluindo o doméstico, calculada sob a aplicação de determinada alíquota sobre o salário de contribuição mensal.

4.ª fonte de custeio: empregador e empresa (art. 195, I, da CF)

Os conceitos de empregador e de equiparado, segundo o art. 2.º e § 1.º da CLT: "Art. 2.º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. § 1.º Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados".

São contribuições para a seguridade social, incidentes sobre o empregador ou empresa:

- Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos. Ver STJ: REsp 1.455.089/RS-2 REsp 1.434.082/RS-2015, REsp 1.275.695/ES-2015, REsp 1.230.957/RS-2015, REsp 1.436.897/ES-2014, REsp 1.448.294/RS-2014, EREsp 1.467.095/PR; STF: RE 593.068;
- Contribuição ao PIS/PASEP. Ver STF: RE 599.362; Ver: STJ REsp 1.141.667/RS e REsp 1.164.716/MG, REsp 1.141.457/RS;
- Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ver STJ: REsp 1.301.956/RJ-2015 e REsp 1.441.457/RS.

§ 1.º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2.º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3.º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber

benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4.º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I.

"AS OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS" (TERMINOLOGIA ADOTADA PELO STF)

O STF associa as "outras contribuições" às que podem ser criadas no plano da competência residual da União, conforme se prevê no art. 195, § 4.º, da CF. Tal preceptivo, como é sabido, liga a exegese à análise do art. 154, I, da CF. Procedendo-se ao confronto dos dispositivos, temos que as contribuições residuais para a seguridade social devem observar os seguintes requisitos:

a) criação por lei complementar, sendo defesa a utilização de medida provisória (art. 62, § 1.º III, da CF);
b) instituição pela União;
c) atendimento ao princípio da não cumulatividade;
d) vedação de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerad ou a base de cálculo de outras contribuições (e não de impostos!). Esta "adaptação hermenêutica" é resultado de interpretação do STF, para o qual "não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do art. 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou bases de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição" (veja, a esse respeito, no STF: RE 242.615; RE 228. 321; RE 258.470; RE 231.096; RE 258.774; RE 252.242). Em outros termos, não há óbice a que uma residual contribuição para a seguridade social seja criada com fato gerador ou base de cálculo de um imposto previsto na Constituição.

Em tempo, frise-se que a competência residual pode ser associada a impostos ou a contribuições para a seguridade social, sempre com base em lei complementar, sendo vedado o seu exercício por meio de medida provisória (art. 62, § 1.º, III, da CF).

§ 5.º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, b.

A contribuição para a seguridade social será cobrada 90 dias após a publicação da lei que a criou ou modificou, conforme previsão do art. 195, § 6.º, da CF (princípio da anterioridade tributária). Para o STF, a mera alteração em data de pagamento (antecipação) de contribuição previdenciária não é caso de aplicação da noventena – vide Súmula 669 do STF (Súmula Vinculante 50) e, nesse sentido, os julgados RE 182.971-SP, AgRg no RE 274.949 e RE 245.124-0/PR).

Súmula 669 do STF: Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula Vinculante 50 do STF: Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

- "PIS: prazo de recolhimento: alteração pela Lei 8.218, de 29.08.1991: inaplicabilidade do art. 195, § 6.º, da Constituição. A norma legal que simplesmente altera o prazo de recolhimento de tributo, não se sujeita ao princípio da anterioridade especial" (STF, 1.ª T., RE 205.686/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 04.05.1999, *DJ* 25.06.1999).

- "Direito constitucional, tributário e processual civil. PIS. Finsocial. Prazo de recolhimento. Alteração pela Lei 8.218, de 29.08.1991. Alegada contrariedade ao art. 195, § 6.º, da CF.

1. Examinando questão idêntica, decidiu a 1.ª T.: 'Improcedência da alegação de que, nos termos do art. 195, § 6.º, da Constituição, a lei em referência só teria aplicação sobre fatos geradores ocorridos após o término do prazo estabelecido pela norma. A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade. Recurso extraordinário conhecido e provido'. 2. Precedentes de ambas as Turmas, nos quais têm sido rejeitados os argumentos em contrário, ora renovados pela agravante. 3. Agravo improvido" (STF, 1.ª T., AgRg no RE 247.949/SC, Rel. Min. Sidney Sanches, j. 13.11.2001, *DJ* 01.02.2002).

§ 7.º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

No âmbito das imunidades, vale repisar duas importantes normas de não incidência para as contribuições para a seguridade social: (a) imunidade de contribuição da seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7.º, da CF); e (b) imunidade de todas as contribuições sociais para as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2.º, I, da CF – EC 33/2001).

Súmula 659 do STF: É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Súmula 352 do STJ: A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.

§ 8.º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal,

bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

Frise-se que o exercício das atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes são os requisitos constitucionais para que seja exigida a contribuição dos segurados em questão, enquanto pessoas físicas, sobre o resultado da comercialização da produção.

§ 9.º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

O dispositivo constitucional em questão estabelece os critérios para que sejam justificadas a existência das alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas. Não são critérios aleatórios mas elencados constitucionalmente.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado

em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.

O parágrafo em questão trata-se da única referência constitucional à não cumulatividade relativa às contribuições de seguridade social sobre o faturamento ou receita e sobre a importação.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

(...)

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no artigo 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

As Contribuições destinadas aos Serviços Sociais Autônomos (Sistema "S"), também chamadas "contribuições de terceiros", são destinadas às entidades privadas de serviços sociais autônomos e de formação profissional, atreladas ao sistema sindical. Tais organismos – SENAI, SESI, SESC, SEST, SENAT, SEBRAE, SENAC etc. –, pertencentes ao chamado Sistema "S", dedicam-se ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços no âmbito social e econômico.

São exigidas as Contribuições de Terceiros (Sistema "S") dos empregadores, destinando-se o recurso às entidades privadas mencionadas, posto que o importe arrecadado não é hábil a custear a seguridade social, conforme exclusão prevista no art. 240 da CF.

A base de cálculo vincula-se às remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e

avulsos, ou seja, à folha de pagamento desses segurados. Por sua vez, a alíquota, de modo geral, pode chegar a 5,8%, dependendo do ramo de atuação da empresa.

Relativamente à sujeição ativa, observa-se que as Contribuições do Sistema "S" passaram a ser recolhidas pela Receita Federal do Brasil (SRFB). Antes da criação do novo órgão, o recolhimento era feito pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, então vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social (ver Instrução Normativa 567/2005).

A doutrina e jurisprudência não são uníssonas sobre a natureza jurídica de tais contribuições. Temos mantido, nesta obra e na esteira de grande parte da doutrina, a compreensão de que se trata de contribuições de interesse das categorias profissionais. Entretanto, não tem sido esta a posição do STF e do STJ, que a concebem como "contribuição social geral". Diante da fluidez com que o tema se mostra, quer na doutrina, quer na jurisprudência, obstacularizando a uniformidade quanto à natureza jurídica do gravame, estamos que o tema não tende a ser rotineiro em provas de concurso público (ver, no STF: RE 138.284/CE; RE 148.754-2/1993; e RE 396.266-3/1993. No STJ, ver: REsp 662.911/2005; REsp 608.101-RJ/2004; REsp 475.749-SC/2004).

(FGV/Auditor Fiscal Tributário da Receita Municipal/Prefeitura de Cuiabá – MT/2016) A Constituição Federal de 1988 autoriza a instituição de novas contribuições de seguridade social, destinadas a garantir a sua manutenção ou expansão.

As opções a seguir apresentam os requisitos para a instituição de novas contribuições de seguridade social, à exceção de uma.

Assinale-a.

(A) Ser instituída por lei complementar.

(B) Ser não cumulativa.

(C) Ser instituída pela União.

(D) Ter fato gerador distinto das contribuições sociais já previstas na Constituição Federal.

(E) Ter base de cálculo distinta dos impostos já previstos na Constituição Federal.

Resposta: E

(CESPE/Auditor/TCE-PR/2016) Considerando a jurisprudência do STF, assinale a opção correta acerca do sistema tributário nacional.

(A) Município pode instituir contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos servidores públicos municipais para custeio do regime próprio de previdência, devendo, entretanto, os trabalhadores temporários e comissionados contribuir para o RGPS.

(B) Conforme o entendimento do STF, dado o pacto federativo celebrado pela República Federativa do Brasil, é possível a não incidência de contribuições previdenciárias sobre servidores e empregados públicos municipais.

(C) De acordo com o entendimento do STF, é vedada a cobrança de taxa de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis calculada sobre a metragem do imóvel, por ofensa ao princípio que veda a instituição de taxa com base de cálculo própria de imposto.

(D) Conforme o STF, a validade da taxa instituída com fundamento na criação de órgão de poder de polícia independ do efetivo exercício desse órgão.

(E) Constitui exemplo de contribuição interventiva no interesse de categorias profissionais a contribuição associativa ou confederativa fixada por assembleia geral de determinada categoria com vistas a custear o sistema confederativo de sua representação sindical.

Resposta: A

(CESPE/Analista Judiciário/TRT-8.ª Região – PA e AP/2016) Com relação às contribuições previdenciárias do microempreendedor individual (MEI) retidas ou recolhidas pelos órgãos da administração pública federal direta, assinale a opção correta.

(A) O órgão público deve reter 15% sobre o valor total da remuneração paga ou creditada ao MEI.

(B) Em se tratando de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, a retenção se dá sobre o valor brut do recibo emitido.

(C) Retêm-se 11% sobre o valor bruto do recibo de prestação de serviços executados mediante empreitada.

(D) Devem ser recolhidos 20% sobre o valor da remuneração paga ou creditada pelo órgão público no caso de contratação de MEI para a prestação de serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria, carpintaria e de manutenção ou reparo de veículos.

(E) A retenção da contribuição previdenciária do MEI deve ser realizada pelo órgão público até o limite do valor fixo mensal estipulado pela lei.

Resposta: D

(FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA/2015) Assinale a alternativa INCORRETA.

(A) As taxas podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia e da utilização efetiva ou potencial de u serviço público, enquanto os preços públicos podem ser cobrados em face de um serviço público de utilização efetiva.

(B) Contribuições sociais e taxas têm como traço comum a previsão necessária na hipótese de incidência respectiv de contraprestação estatal endereçada de modo direto e efetivo ao sujeito passivo.

(C) Impostos e taxas podem ser instituídos, observadas as normas constitucionais, por todos os entes da Federaçã

(D) A contribuição de melhoria é tributo contraprestacional, visto que pressuposto para a sua cobrança é a existênci de obra pública da qual decorra a valorização de imóveis.

(E) As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico podem ser instituídas, de modo exclusivo, pela União Federal.

Resposta: B

(CESPE/Juiz Federal Substituto/TRF-5.ª Região/2015) Assinale a opção correta acerca das contribuições parafiscais.

(A) Quando não enquadradas no conceito de contribuições sociais, as contribuições parafiscais destinam-se à intervenção no domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais ou econômicas, vedada outra destinação.

(B) As contribuições parafiscais sociais são as únicas que podem incidir sobre as receitas de exportação.

(C) É constitucionalmente proibida a incidência de contribuições de intervenção no domínio econômico sobre as importações de serviços.

(D) No caso de incidência de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre certo faturamento, não será admissível a aplicação de alíquota *ad valorem*.

(E) Apesar de as contribuições parafiscais serem tributos, nem todas são destinadas a órgãos e entidades públicas

Resposta: E

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) A Constituição Federal atribui competência a determinados entes federados para instituir contribuições de naturezas diversas. Desse modo, as contribuições

(A) para o custeio do serviço de iluminação pública poderão ser instituídas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

(B) sociais serão instituídas preferencialmente pela União e, no caso de omissão, poderão sê-lo, subsidiariamente, por Estados e Municípios.

(C) de intervenção no domínio econômico serão instituídas pela União e, supletivamente, pelos Estados.

(D) para o custeio do regime previdenciário dos servidores públicos estatutários, em benefício desses servidores, poderão ser instituídas pelos Municípios.

(E) de interesse das categorias profissionais ou econômicas serão instituídas pela União, pelos Estados e pelos Municípios, nas suas respectivas áreas de atuação.

Resposta: D

(CESPE/Contador/MPOG/2015) Acerca das contribuições e do tratamento contábil aplicável aos tributos e às contribuições, julgue o item seguinte.

Compete à União, no âmbito de sua atuação nas áreas afetadas, instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Resposta: Certo

(COSEAC/Técnico em Contabilidade/UFF/2015) De acordo com a Lei Complementar n.º 123/2006, fica instituído o Simples Nacional, que implica o recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições:

(A) IR; IPTU; IPI; ITR; CSLL; ISS.

(B) COFINS; ICMS; IPI; IPTU; ITBI; CPP; IOF.

(C) PIS/PASEP; CSLL; IPI; ICMS; ISS; IR; IPVA.

(D) ISS; COFINS; ICMS; IPI; ITBI; IRPJ; PIS/PASEP.

(E) IRPJ; IPI; CSLL; COFINS; PIS/PASEP; CPP; ICMS; ISS.

Resposta: E

(CONSESP/Agente/Sercomtel S.A. Telecomunicações/2015) A instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, compete,

(A) exclusivamente, ao Município.

(B) exclusivamente, aos Estados.

(C) exclusivamente, aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

(D) exclusivamente, à União.

(E) concorrentemente, à União e Estados.

Resposta: D

(PGR/Procurador da República/2015) Dispõe o art. 149, § 2.º, inc. I, da Constituição da República: "Art. 149 (...) § 2.º as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação". Ante este texto, é exato afirmar no tocante as Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Programa de Integração Social-PIS:

(A) A expressão contida nos dispositivos da Lei Magna referidos "receitas decorrentes de exportação" não autorizari interpretação extensiva em ordem a alcançar receita decorrente de variação cambial positiva em operação de exportação;

(B) A imunidade prevista no art. 149, § 2°, inc. I, retrotranscritos, somente tutela as receitas decorrentes das

operações de exportação de forma a não abranger o lucro das empresas exportadoras, isso porque se trata de imunidade objetiva;

(C) A imunidade de que tratam os preceitos constitucionais referidos ampara as empresas exportadoras no que se refere ao seu lucro, à vista de se tratar de imunidade subjetiva;

(D) Na cláusula "receitas decorrentes de exportação" inserem-se receitas das variações cambiais ativas de sorte a suprimir o alcance da competência impositiva federal.

Resposta: D

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Relativamente aos tributos federais incidentes sobre pessoa jurídica que exerça preponderantemente as atividades de desenvolvimento de software ou de prestação de serviços de tecnologia da informação e que, por ocasião da sua opção pelo Regime Especial de Tributação aplicável, assuma compromisso de exportação igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta anual decorrente da venda dos bens e serviços de que trata esta situação, assinale a opção correta.

(A) Há isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda de bens novos, quando adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado.

(B) Há isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta auferida pela prestadora de serviços, quando tomados por pessoa jurídica beneficiária do regime.

(C) Há isenção da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre bens novos, quando importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado.

(D) Há suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, quando for o caso, nas hipóteses de venda de bens novos adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado, de prestadora de serviços quando tomados por pessoa jurídica beneficiária do regime e bens novos importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado, convertendo-se em alíquota zero atendidas as condições legais.

(E) Há suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas hipóteses de venda de bens novos adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado, de prestadora de serviços quando tomados por pessoa jurídica beneficiária do regime e bens novos importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado, convertendo-se em isenção atendidas as condições legais.

Resposta: D

(TRF-4.ª Região/Juiz Federal Substituto/2014) Dadas as assertivas abaixo, assinale a alternativa correta.

Considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

I. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Esta razão pela qual a elas se estende a imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro e o capital social seja majoritariamente estatal.

II. É incompatível com o texto constitucional a regra constante de lei ordinária que condiciona o ingresso de empresa no Simples à inexistência de débito tributário, por se constituir em sanção política e via indireta de cobrança de tributo.

III. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constitui Federal somente alcança as entidades fechadas de previdência social se não houver contribuição dos beneficiários.

IV. A lei que altera o prazo de pagamento do tributo, por não implicar majoração da exação, não se sujeita ao princípio da anterioridade.

V. É inconstitucional a cobrança de taxa para custear o serviço de iluminação pública.

(A) Estão corretas apenas as assertivas I, II e IV.

(B) Estão corretas apenas as assertivas I, II, IV e V.

(C) Estão corretas apenas as assertivas I, III, IV e V.

(D) Estão corretas apenas as assertivas II, III, IV e V.

(E) Estão corretas todas as assertivas.

Resposta: C

(Cesgranrio/Profissional Júnior/Liquigás/2014) Na organização constitucional das competências tributárias, existem tributos exclusivos da União. Nessa categoria, encontra-se a(o):

(A) contribuição social.

(B) taxa sobre serviços de água.

(C) contribuição de iluminação pública.

(D) imposto sobre doações.

(E) imposto sobre serviços.

Resposta: A

LEI 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1.º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional 18, de 1.º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5.º, XV, b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

LIVRO PRIMEIRO
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO I
DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 2.º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional 18, de 1.º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

Conforme dispõe o art. 3.º do CTN, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Em síntese, o tributo é prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, instituído por lei e cobrado mediante lançamento. No entanto, o tributo não pode ser confundido com a multa.

Detalhando: O tributo...

- é prestação pecuniária;
- é compulsório;
- é instituído por meio de lei;
- não é multa;
- é cobrado mediante lançamento.

Prestação pecuniária

O tributo é prestação pecuniária, ou seja, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. Embora haja certa redundância na parte inicial do art. 3.º do CTN, ao mencionar "prestação pecuniária", o que se buscou foi evitar o tributo in natura (em bens) ou o tributo in labore (em trabalho, em serviços).

O pagamento pode ser feito em moeda corrente ou cheque (art. 162, I, do CTN), porém, neste último caso, somente será considerado se houver o resgate pelo sacado, em virtude do caráter *pro solvendo* do título (art. 162, § 2.º, do CTN). O CTN ainda prevê outros meios de pagamento, como vale postal, mas que não são mais utilizados, estando em franco desuso. Ressalte-se que o CTN, em seu art. 156, XI, (inserido pela LC 104/2001), prevê, como causa extintiva do crédito tributário, a "dação em pagamento" (para bens imóveis, apenas), abrandando a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária.

Prestação compulsória

O tributo é prestação compulsória, portanto, não contratual, não voluntária e/ou não facultativa.

O Direito Tributário é ramo pertencente ao direito público, no qual há supremacia do interesse

público em relação ao interesse particular. Em razão disso, não há que se falar em autonomia da vontade no pagamento de tributos.

Além disso, é importante mencionar que a compulsoriedade deriva também da legalidade (art. 5.º, II, da CF).

Prestação diversa de sanção

Inicialmente, destaque-se que a multa deve estar prevista em lei, conforme art. 97, V, do CTN.

Como máxima a ser adotada, entendemos que tributo não é multa, e a multa não é tributo.

Multa é a reação do direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, mostrando-se como uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, em nítido caráter punitivo ou de sanção. Em caso de descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (art. 113, § 1.º, do CTN), quer seja acessória (art. 113, § 2.º, do CTN), haverá aplicação da penalidade (art. 113, § 3.º, *in fine*, do CTN).

Nesse tema, dispõe o art. 157 do CTN que a imposição de penalidade não elimina o pagamento integral do crédito tributário, ou seja, a aplicação da multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário.

Assim, o tributo e a multa são prestações pecuniárias, porém independentes, podendo o sujeito passivo, dependendo do caso, suportar as duas consequências patrimoniais. Ver STJ: REsp 1.496.354/PR-2015.

Prestação instituída por lei

A obrigação do pagamento do tributo tem origem legal. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes irrelevante (arts. 118, 123 e 126 do CTN).

Sobre esse tema, já estudamos que o tributo depende de lei, ordinária ou complementar, conforme art. 150, I, da CF c/c art. 97, I e II, do CTN. Ademais, vimos que há a possibilidade de mitigar o princípio, conforme o art. 153, § 1.º; o art. 155, § 4.º, IV, *c*; e o art. 177, § 4.º, I, *b*, todos da CF.

Além disso, convém mencionar que a EC 32/2001 derrogou (modificação parcial) o art. 3.º do CTN, pois previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por MP, ressalvados os tributos instituídos por lei complementar (art. 62, § 1.º, III, da CF).

Prestação cobrada por lançamento

Define o art. 142 do CTN que o lançamento é procedimento de exigibilidade do tributo,

mostrando-se como atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo assim, o lançamento rechaça a discricionariedade em seu processo de formação.

Ademais, o lançamento, por ser vinculado, exige a feição escrita, não se admitindo o "lançamento verbal".

Contudo, o lançamento não é ato autoexecutório. Assim, o contribuinte pode desviar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativa ou judicialmente, não podendo ser alvo implacável de atos autoexecutáveis de coerção, que o pressionem a efetuar o recolhimento do gravame.

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)

Art. 177. Constituem monopólio da União: (...)

§ 4.º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser: (...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, *b*;

- "Acréscimo de 200% ao Imposto Imobiliário sobre Imóveis onde haja construções irregulares. Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo. O art. 3.º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. O que implica dizer que não e permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude. Tributo não e multa, nem pode ser usado como se o fosse. Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário ao art. 3.º do CTN, e, consequentemente, por não se incluir no poder de tributar que a constituição federal lhe confere – e criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a

inconstitucionalidade da redação dada, pela Lei 7.785, de 20.09.1972, ao inc. I do art. 15 da Lei 6.989, já alterado pela Lei 7.572, de 29.12.1970, todas do Município de São Paulo" (STF, Tribunal Pleno, RE 94.001/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.03.1982, *DJ* 11.06.1982).

- "O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC-QO 2.551, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003, *DJ* 20.04.2006).

- "Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3.º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, 'nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.' (Geraldo Ataliba, Hermenêutica e sistema constitucional tributário, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4.º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.l) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4.º) e c.2.2) salário-educação (CF, art. 212, § 5.º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 447/DF, Rel. Min. Octavio

Gallotti, j. 05.06.1991, *DJ* 05.03.1993).

(CAIP-IMES/Advogado/Câmara Municipal de Atibaia – SP/2016) Para que o tributo se caracterize, precisa conter determinadas características simultaneamente. Nesse sentido é correto conceituar o tributo como:

(A) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(B) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa discricionária.

(C) prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(D) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Resposta: A

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Conforme a Lei n.º 5.172/66, que dispõe sobre o sistema tributário nacional, entende-se por Tributo:

(A) tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

(B) obrigação que tem por fato gerador uma situação dependente atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

(C) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda corrente ou estrangeira, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei.

(D) obrigação que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

(E) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Resposta: E

(ESAF/Planejamento e Orçamento/2015) Sobre o conceito de tributo, suas classificações e suas espécies, é correto afirmar que

(A) tributo é, legal e constitucionalmente, toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ainda que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(B) a natureza jurídica específica do tributo é, legal e constitucionalmente, determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la tanto denominação e demais características formais adotadas pela lei quanto a destinação legal do produto da sua arrecadação.

(C) as espécies tributárias são, legal e constitucionalmente, imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social, contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional e contribuição de iluminação pública.

(D) a espécie tributária “taxa” pode ter como fato gerador, legal e constitucionalmente, o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, desde que, em qualquer caso, a respectiva base de cálculo não seja idêntica àquelas que

correspondam a qualquer espécie de imposto.

(E) denomina-se como tributo indireto aquele que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro da tributação desde o denominado contribuinte de fato para sobre o denominado contribuinte de direito.

Resposta: D

Art. 4.º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Da concretização da hipótese de incidência, tem-se o fato gerador ou fato jurígeno. O fato gerador é o momento, na linha do tempo, de significativa relevância, uma vez que a natureza do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria) aí se define. Conforme dispõe o dispositivo em questão, a denominação ou nome dos tributos são irrelevantes. A destinação do importe que resultou na arrecadação será objeto de estudo realizado por outro ordenamento jurídico, e não do Direito Tributário. Este tem seu campo de atuação restrito aos momentos que preferem à extinção do vínculo fiscal.

Relativamente aos empréstimos compulsórios e às contribuições, é cabível reprisar que não são tributos definidos pelo fato gerador, mas sim pela finalidade para o qual foram criados. Trata-se de gravames finalísticos. Por esta razão, são irrelevantes seus fatos geradores, uma vez que tais tributos não foram instituídos em função deles. Diz-se, nesse compasso, que o art. 4.º I e II, do Código Tributário Nacional não se aplica aos mesmos.

Art. 5.º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Defende a maioria da doutrina que existem cinco tributos no atual sistema tributário constitucional brasileiro (Teoria pentapartida). No entanto, o art. 145 da CF, na esteira do art. 5.º do CTN, indica a existência de somente três tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), dando a impressão que o ordenamento jurídico nacional adotou a referida teoria, cujas bases sustentam a Teoria tripartida. Nessa medida, é fundamental conhecer as principais correntes doutrinárias sobre o tema.

Geraldo Ataliba, adotando a chamada "teoria bipartida" (ou clássica), separou os tributos em apenas duas espécies: vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria, ambos aglutináveis na forma de "taxas") e não vinculados (impostos).

Cumpre ressaltar que, à época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a teoria tripartite (tripartida) ou tricotômica, com fundamento no art. 5.º do CTN. De acordo com esta teoria, os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, eram divididos em três espécies: (a) impostos, (b) taxas e (c) contribuições de melhoria.

Nas décadas seguintes, surgiram os empréstimos compulsórios e as contribuições. Tais exações adaptavam-se ao art. 3.º do CTN, o que lhes dava fortes indícios de uma feição tributária. Surgiu, assim, a teoria pentapartida, que hoje predomina na doutrina e no STF, e prestigia os tributos finalísticos.

Assim, a doutrina e a jurisprudência entendem que, além das três espécies mencionadas no art. 145 da CF, há que se considerar como "tributos" os empréstimos compulsórios e as contribuições, totalizando cinco espécies tributárias, que ratificam a existência da teoria prevalecente, à qual nos filiamos, isto é, a teoria pentapartida dos tributos (STF, RREE 138.284-8 e 177.137).

Em tempo, ressalte-se que há vozes na doutrina defendendo que, com o advento da Emenda Constitucional 39/2002, a qual trouxe à baila a municipal Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP; art. 149-A da CF), passou a viger uma teoria indicadora de seis distintas espécies tributárias, ou seja, uma "teoria hexapartida".

TÍTULO II
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Art. 6.º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a

competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7.º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3.º do artigo 18 da Constituição.

§ 1.º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2.º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3.º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8.º O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O princípio do federalismo (art. 60, § 4.º, I, da CF) delimitou entre as pessoas políticas o poder de tributar. A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público está prevista nos arts. 153 a 156 da CF, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos.

Destaque-se que a competência tributária compreende a competência legislativa plena, prevista no art. 6.º do CTN. Nesse contexto, há em nossa ordem constitucional uma coincidência entre a *competência legislativa* com a *competência tributária*. Contudo, não se confunde uma com a outra,

mostrando-se a primeira como o poder de instituir tributo, enquanto a segunda se apresenta como a competência para legislar sobre o Direito Tributário. Tal competência para legislar é denominada *competência concorrente*, conforme o art. 24 da CF.

A *competência tributária* é intransferível, irrenunciável e indelegável (art. 7.º, *caput*, do CTN), não se confundindo com a *capacidade tributária ativa*, que é "administrativa e delegável". No entanto, apesar de irrenunciável e intransferível, o exercício da competência tributária pode ser considerado facultativo, cabendo a cada ente tributante decidir sobre o exercício da competência tributária (art. 8.º do CTN).

Admite-se a delegação de atribuições administrativas, como, por exemplo, a transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de Direito Público, o que não se confunde com a inadequada "delegação de competência tributária" (art. 7.º, § 3.º, do CTN). Tal transferência tem sido chamada na doutrina de "atribuição de capacidade tributária ativa". Portanto, o ato de produzir normas é indelegável, porém o ato de arrecadar ou fiscalizar o tributo pode ser delegável.

Ressalte-se que a atribuição das funções administrativas, no que se refere à delegação de capacidade tributária ativa, pode indicar, por determinação legal, que os recursos arrecadados serão de livre disponibilidade da entidade delegatária, para fins de sustentação das finalidades precipuamente institucionais. Ocorre, neste caso, o fenômeno conhecido por *parafiscalidade*, bastante comum em certas contribuições especiais, previstas no art. 149, *caput*, da CF, atribuindo-se-lhes, *ipso facto*, o rótulo de "contribuições parafiscais".

A competência tributária pode ser classificada em: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

Competência privativa

É o poder conferido aos entes federativos para instituir os impostos que estão enumerados na Constituição Federal. É competência privativa, na medida em que a própria Constituição já determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante. Está incluído na competência privativa o poder para a criação de outros tributos, diversos dos impostos, como o empréstimo compulsório (art. 148 da CF), de competência da União, e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP – vide art. 149-A da CF), de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal. Em resumo, competência privativa é o poder legiferante das entidades tributantes quanto à criação de tributos que lhes são genuína e exclusivamente peculiares.

Competência comum

A competência tributária comum refere-se aos tributos chamados vinculados, ou seja, às taxas e às contribuições de melhoria. Sendo assim, a competência comum indica que União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, poderão ser os sujeitos ativos das taxas ou contribuições de melhoria, desde que realizem os fatos geradores de tais gravames contraprestacionais. É importante mencionar que não há na Constituição Federal listas taxativas para estes tributos. Porém, indica-se, na Carta Magna, a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado.

Competência cumulativa

A competência cumulativa ou múltipla (art. 147 da CF) diz respeito ao poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos Territórios Federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial. O dispositivo faz menção tão somente a impostos, porém é comando plenamente aplicável às demais espécies tributárias.

Dessa maneira, a União pode instituir os impostos federais e estaduais nos Territórios em qualquer caso. Os impostos municipais, por seu turno, serão de competência da União, respeitada a inexistência de municípios no Território. Por outro lado, se nos Territórios houver municípios, serão de responsabilidade dos próprios municípios os impostos municipais respectivos.

Quanto ao Distrito Federal, o art. 147 da CF, em sua parte final, dispõe que a ele competem os impostos municipais. Sendo assim, competem ao Distrito Federal os impostos municipais e os estaduais (art. 155, *caput*, da CF), uma vez que o Distrito Federal não pode ser dividido em municípios (art. 32 da CF).

Competência especial

A competência especial é o poder de instituir os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e as contribuições especiais (art. 149 da CF). A título de ilustração, os empréstimos compulsórios são tributos autônomos, com cláusula de restituição, instituídos pela União, por lei complementar, em face de três pressupostos fáticos: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (art. 148, I e II, da CF c/c art. 15, I e II, do CTN). Igualmente, não se pode afastar a natureza tributária das contribuições especiais, sendo que a estes tributos finalísticos, assim como aos Empréstimos Compulsórios, não se aplicam o art. 4.º, I e II, do CTN.

Competência residual

A competência residual ou remanescente está disposta em dois dispositivos do texto

constitucional: o art. 154, I e o art. 195, § 4.º. Diz respeito ao poder de instituir o tributo diverso daqueles já existentes. Por conta disso, diz-se competência residual. O art. 154, I, da CF trata da competência residual para os impostos; o art. 195, § 4.º, da CF dispõe acerca dessa competência, no âmbito das contribuições para a seguridade social. Vamos a elas:

a) No que tange aos impostos, a competência residual indica que o imposto novo deverá ser instituído, por lei complementar, pela União, obedecendo-se a duas limitações: (I) respeito ao princípio da não cumulatividade; e (II) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outros impostos;

b) Quanto às contribuições para a seguridade social, o raciocínio é parcialmente idêntico, tendo em vista o atrelamento textual do art. 195, § 4.º, da CF ao art. 154, I, da CF. Nessa medida, as contribuições residuais para a seguridade social devem respeitar os seguintes parâmetros: (I) instituição, por lei complementar, pela União; (II) respeito ao princípio da não cumulatividade; (III) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outras contribuições.

Ressalte-se que o STF tem entendido que a competência para a instituição de um tributo, por meio de emenda constitucional, não se enquadra no exercício da competência residual da União.

Competência extraordinária

A competência extraordinária é o poder de instituição, pela União, por meio de lei ordinária federal, do imposto extraordinário de guerra (IEG), previsto no art. 154, II, da CF c/c o art. 76 do CTN. O IEG poderá ser criado em situação de guerra, ou sua iminência, objetivando gerar receitas extras para a manutenção das forças armadas em combate. Destaque-se que a situação de guerra pode dar ensejo à instituição do IEG ou do Empréstimo Compulsório (art. 148, I, da CF), ou de ambos. Outro ponto muito importante sobre o tema é que os Empréstimos Compulsórios têm sua origem em lei complementar, e não em MP. Além disso, trata-se de uma permissão expressa na Constituição Federal para a bitributação e para o *bis in idem*, na medida em que é ampla a liberdade de escolha do fato imponível para o IEG. Registre-se, em tempo, que o imposto, sendo criado, terá exigência imediata, pois se trata de exceção às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1.º, da CF). Igualmente, insta enfatizar que o tributo é provisório, uma vez que, cessadas as causas de sua criação, deverá desaparecer (art. 76 do CTN).

A seguir, um quadro de memorização sobre a terminologia utilizada na *classificação das competências tributárias*.

DENOMINAÇÃO DA COMPETÊNCIA	TRIBUTOS	ENTIDADES POLÍTICAS

PRIVATIVA	Impostos, como regra;outros tributos, inclusive	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
COMUM	Taxas e contribuições de melhoria	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
CUMULATIVA ou MÚLTIPLA	Tributos em geral (o art. 147 da CF menciona impostos)	União e Distrito Federal
ESPECIAL	Empréstimos compulsórios	União
	Contribuições especiais (art. 149, caput, CF)	União
	Contribuições especiais (art. 149, § 1.º, CF)	Estados, Distrito Federal e Municípios
	Contribuição especial – CIP ou COSIP (art. 149-A, CF)	Distrito Federal e Municípios
RESIDUAL ou REMANESCENTE	Impostos e contribuições para a seguridade Social (art. 195, CF)	União
EXTRAORDINÁRIA	Imposto extraordinário de guerra	União

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II – orçamento;

III – juntas comerciais;

IV – custas dos serviços forenses;

V – produção e consumo;

VI – florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

VII – proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII – responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IX – educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação;

X – criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;

XI – procedimentos em matéria processual;

XII – previdência social, proteção e defesa da saúde;

XIII – assistência jurídica e defensoria pública;

XIV – proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;

XV – proteção à infância e à juventude;

XVI – organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.

§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2.º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4.º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)

§ 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado; (...)

Súmula 69 do STF: A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais.

- "Administrativo e processual civil. Agravo regimental no recurso extraordinário. Ausência de impugnação específica a fundamento da decisão agravada. Incidência da Súmula 284/STF. Estado do Maranhão. Lei 7.374/1999. Contribuição compulsória para o custeio de serviços de saúde. Natureza tributária. Incompetência do Estado. Matéria decidida pelo Tribunal Pleno no RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 11.06.2010, julgado sob o regime do art. 543-B do CPC. 1. O Tribunal Pleno, no RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 11.06.2010, julgado sob o regime do art. 543-B do CPC, decidiu que os Estados-membros não possuem competência tributária para instituir contribuições compulsórias para custeio de serviços de saúde usufruídos por seus servidores públicos. 2. Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 603.573/MA, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 27.05.2014, *DJe* 09.06.2014).

- "Constitucional. Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Importação. Pessoa que não se dedica ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal. 'Não contribuinte'. Vigência da emenda constitucional 33/2002. Possibilidade. Requisito de validade. Fluxo de positivação. Exercício da competência tributária. Critérios para aferição. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2.º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões 'bem' e 'mercadoria' (arts. 155, II e 155, § 2.º, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. Condições constitucionais para tributação 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2.º, *i*, da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da 'constitucionalização superveniente' no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento" (STF, Tribunal Pleno, RE 439.796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.11.2013, *DJe* 17.03.2014).

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Ausência de lei complementar nacional que disponha sobre o tributo nos termos do art. 146, III, *a*, da Constituição. Exercício da competência tributária plena pelos Estados-membros com amparo no art. 24, § 3.º, da

Constituição. Precedentes. Previsão de alíquotas diferenciadas em razão do tipo de veículo. Possibilidade. Agravo improvido. I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3.º, da Constituição. II – A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/2003 – que incluiu o § 6.º, II, ao art. 155 da CF –, já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo. É o que se observa no caso dos autos, em que as alíquotas do imposto foram estabelecidas em razão do tipo e da utilização do veículo. III – Agravo regimental improvido" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 601.247/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 29.05.2012, *DJe* 13.06.2012).

- "Contribuição para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica farmacêutica. Art. 85 da LC 62/2002, do Estado de Minas Gerais. Natureza tributária. Compulsoriedade. Distribuição de competências tributárias. Rol taxativo. Incompetência do Estado-membro. Inconstitucionalidade. Recurso extraordinário não provido. I – É nítida a natureza tributária da contribuição instituída pelo art. 85 da LC 64/2002, do Estado de Minas Gerais, haja vista a compulsoriedade de sua cobrança. II – O art. 149, *caput*, da Constituição atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Essa regra contempla duas exceções, contidas no arts. 149, § 1.º, e 149-A da Constituição. À exceção desses dois casos, aos Estados-membros não foi atribuída competência para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade. III – A competência, privativa ou concorrente, para legislar sobre determinada matéria não implica automaticamente a competência para a instituição de tributos. Os entes federativos somente podem instituir os impostos e as contribuições que lhes foram expressamente outorgados pela Constituição. IV – Os Estados-membros podem instituir apenas contribuição que tenha por finalidade o custeio do regime de previdência de seus servidores. A expressão 'regime previdenciário' não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos" (STF, Tribunal Pleno, RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 14.04.2010, *DJe* 11.06.2010).

- "Tributário. ISS. Competência tributária. Entendimento firmado no REsp 1.060.210/SC, so o rito do art. 543-C do CPC. Estabelecimento do prestador. Reexame de provas. Súmula 7/STJ. 1. A 1.ª Seção do STJ firmou o entendimento segundo o qual '(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo' (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C

do CPC e da Resolução STJ 8/2008). 2. No caso dos autos, o local do estabelecimento do prestador constituído como unidade econômica ou profissional é o Município de Juatuba, não havendo prova em sentido diverso, como deixou consignado o julgador ordinário, e cuja análise demandaria reexame do conjunto probatório dos autos, o que é vedado pelo teor da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag no REsp 533.931/MG, Rel. Min. Humberto Martins, j. 07.10.2014, *DJe* 14.10.2014).

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) A partir da classificação doutrinária da competência tributária, é correto afirmar:

(A) A competência privativa refere-se, basicamente, ao poder de instituir os tributos discriminados no texto constituciona sendo privativa justamente porque a Constituição discrimina, em favor de cada entidade tributante, os principais impostos de sua competência.

(B) A competência concorrente é aquela com base na qual determinado ente político pode instituir certo imposto que, a princípio, seria da incumbência de outra esfera de governo, sendo assim, determinada entidade tributante acumula, por força da Constituição Federal, uma competência que ordinariamente não seria sua.

(C) A competência residual é o poder de a União inovar e instituir imposto novo e contribuição para a seguridade social nova, desde que por meio de lei complementar.

(D) A competência extraordinária consiste no poder de a União e os Estados instituírem empréstimo compulsório no ca de guerra externa ou sua iminência.

Resposta: C

(IDECAN/Auditor de controle Interno/Câmara de Aracruz – ES/2016) De acordo com normas constitucionais, a respeito da repartição da competência tributária entre a União, Estados e Municípios, assinale a afirmativa correta.

(A) Os Municípios estão proibidos de cobrar taxas nos casos de petição em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

(B) Os Municípios não podem exigir e/ou aumentar tributo, ressalvado os casos que haja Decreto ou Resolução prévia que o estabeleça.

(C) Os Municípios podem cobrar taxas para emissão de certidões que tenham por finalidade esclarecer situações de interesse pessoal.

(D) Os Municípios não podem instituir e cobrar de seus servidores contribuição para custear sistema de previdência e assistência social, pois se trata de competência da União, por meio de cobrança nacional instituída em favor do Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS.

Resposta: A

(CAIP-IMES/Advogado/Câmara Municipal de Atibaia – SP/2016) Assinale a alternativa incorreta. Segundo a doutrina, a competência tributária:

(A) é aptidão para criar tributos em abstrato, por meio de lei, com todos os elementos essenciais (hipótese de incidênci sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota). Referida aptidão abrange também a possibilidade de aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar e perdoar tributos.

(B) esgota-se na lei. Uma vez exercitada a competência tributária, desaparece e cede espaço para o surgimento da capacidade tributária ativa.

(C) no seu exercício possui características específicas como a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade, facultatividade do exercício.

(D) é aptidão para arrecadar e fiscalizar os tributos. Pode ser delegada, é revogável a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público.

Resposta: D

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) De acordo com a Constituição Federal de 1988, a competência tributária residual pode ser exercida

(A) pela União.

(B) pela União, nos territórios, em relação aos impostos de competência estadual.

(C) pelos Estados.

(D) pelo Distrito Federal, relativamente aos impostos de competência dos Municípios.

Resposta: A

(OBJETIVA/Advogado/Prefeitura de Porto Barreiro – PR/2015) De acordo com a Constituição Federal, é de competência da União Federal, dos Municípios e dos Estados, respectivamente, instituir impostos sobre:

(A) Propriedade territorial rural, serviços e doação de direitos.

(B) Grandes fortunas, doação de direitos e circulação de mercadorias.

(C) Operações de crédito, propriedade predial e territorial urbana e propriedade territorial rural.

(D) Grandes fortunas, circulação de mercadorias e propriedade de veículos automotores.

Resposta: A

(FCC/Juiz Substituto/TJ-SE/2015) Sobre a instituição de tributo que tenha como fato gerador a movimentação financeira caracterizada por saques e transferências bancárias de dinheiro, é correto afirmar que:

(A) este tributo somente pode ter natureza jurídica de imposto extraordinário da União, mediante lei ordinária.

(B) a movimentação financeira não pode ser fato gerador de qualquer tributo por não ter caráter econômico, razão pela qual haveria inconstitucionalidade na instituição deste tributo.

(C) por ter fato gerador novo, não previsto na Constituição Federal, somente pode ser instituído por Emenda Constitucional.

(D) pode ser instituído pela União, no campo da competência residual, desde que por lei complementar e que não seja cumulativo, pois o fato gerador não está discriminado na Constituição.

(E) terá necessariamente natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, de competência exclusiva da União.

Resposta: D

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) Considerando o disposto no art. 24 da Constituição Federal, ao tratar da competência concorrente da União, Estados e Municípios, em matéria tributária, é correto afirmar que

(A) a norma jurídica editada por um ente federativo no âmbito de sua competência tributária exige que os demais entes federativos respeitem sua incidência, dentro dos respectivos limites geográficos estaduais.

(B) a lei geral federal prevalece em relação às leis estaduais e estas prevalecem em relação às leis municipais, nos termos das Constituições Estaduais.

(C) a competência residual tributária quanto aos impostos é da União, observado o disposto no art. 154, I, da Constituiçã Federal.

(D) na ausência de normas gerais federais, os Estados têm competência para legislar em matéria tributária, e, na ausência de leis federais e estaduais, os Municípios têm a referida competência, o que se denomina competência

concorrente cumulativa.

Resposta: C

(FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF/2015) Em relação aos tributos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, assinale a alternativa correta.

(A) Dada a competência residual atribuída à União, esta poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos na CF, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos impostos previstos na CF.

(B) O Distrito Federal e os estados têm competência para instituir o ITCMD, devendo, contudo, respeitar, no que tange à alíquota máxima a ser praticada, o que for fixado pelo Congresso Nacional.

(C) Caso fosse criado, no Brasil, o Território Federal, seria de competência da União a instituição dos impostos estadua e municipais nesse Território, independentemente de nele existirem municípios.

(D) Os estados e o Distrito Federal têm competência tributária para instituir o ICMS, o IPVA, o imposto sobre transmissã *causa mortis* e doação (ITCMD) e o imposto sobre serviços (ISS).

(E) O imposto de renda, de competência da União, deve ser informado pelos critérios da universalidade, da pessoalidad e da não cumulatividade.

Resposta: A

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Sobre a competência tributária prevista no CTN, assinale a opção incorreta.

(A) Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

(B) A competência tributária, salvo exceções, é indelegável, podendo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, ser conferida de uma pessoa jurídica de direito público a outra.

(C) A atribuição da função de arrecadar ou fiscalizar tributos, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra pode ser revogada, a qualquer tempo e unilateralmente, pela pessoa que a tenha conferido.

(D) A atribuição das funções de arrecadar tributos pode ser cometida a pessoas jurídicas de direito privado.

(E) A atribuição das funções de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, também confere as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a cometeu.

Resposta: B

(ESAF/Planejamento e Orçamento/2015) Sobre os tributos de competência da União, é correto afirmar que

(A) compete à União instituir imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza das autarquias e fundações públicas estaduais.

(B) compete exclusivamente à União instituir contribuições de natureza tributária.

(C) compete à União instituir legislativamente contribuições de interesse de categorias econômicas, inclusive a contribuição sindical.

(D) compete exclusivamente à União instituir contribuição de melhoria relativamente a obras públicas levadas a efeito po autarquia municipal com o emprego de recursos públicos federais a ela descentralizadas para o desenvolvimento dos respectivos projetos de engenharia e arquitetura.

(E) compete exclusivamente à União, mediante a edição de legislação complementar, exercer competência tributária residual instituindo taxas não previstas no texto constitucional.

Resposta: C

(ESAF/Planejamento e Orçamento/2015) Sobre os tributos de competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é incorreto afirmar que no vigente sistema constitucional tributário nacional:

(A) a instituição de taxas é competência comum da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(B) a instituição de contribuição previdenciária funcional, cobrada de servidores públicos titulares de cargos efetivos para o custeio em seu benefício de regime previdenciário próprio, contributivo e solidário, é competência comum da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(C) a instituição de contribuição de melhoria é competência comum da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(D) a instituição de contribuição de iluminação pública é competência comum dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(E) a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza é competência comum dos Municípios, do Distrito Federal e da União.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE/2015) A respeito da repartição de competência em matéria tributária, é INCORRETO afirmar:

(A) Não integra o plexo de competências tributárias dos entes federativos a simples entrega de carnês para a notificação de tributo, sendo ilegal a realização dessa tarefa diretamente pelos Municípios e Estados por violar o monopólio da União na manutenção do serviço postal.

(B) Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem delegar parte de sua capacidade tributária a instituições financeiras, consentindo que estas se encarreguem da cobrança de créditos inscritos em dívida ativa.

(C) Enquanto não promulgada a lei complementar federal que fixa adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, os Estados-membros podem dar às sociedades cooperativas o tratamento legislativo que julgarem adequado.

(D) Medida Provisória poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

(E) Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencera competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Resposta: A

(FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO/2015) De acordo com a Constituição Federal, os Municípios brasileiros podem

(A) instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

(B) em caráter excepcional, mediante lei complementar e prévia autorização do Senado Federal, instituir empréstimos compulsórios, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social.

(C) instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, inclusive a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definida na Lei Complementar n.º 87/1996.

(D) mediante prévia autorização do Congresso Nacional, e por meio de lei complementar, instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública.

(E) instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observados os princípios da legalidade, anterioridade, anterioridade nonagesimal (noventena) e da irretroatividade.

Resposta: E

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, caso o atual município pernambucano de Fernando de Noronha fosse transformado em Estado federado, não dividido em municípios,

(A) a União teria competência para instituir os tributos federais e os impostos estaduais.

(B) o novo Estado teria competência para instituir apenas o ITBI e o IPTU.

(C) o novo Estado teria competência para instituir apenas o ISS e o ITBI.

(D) nem a União, nem o novo Estado teriam competência para instituir impostos municipais.

(E) o novo Estado teria competência para instituir todos os impostos municipais.

Resposta: E

(VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador-Geral/Prefeitura de Caieiras – SP/2015) É imposto que não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Trata-se do imposto cuja competência impositiva pertence

(A) à União, exclusivamente.

(B) à União, privativamente.

(C) aos Estados.

(D) aos Municípios.

(E) aos Estados e ao Distrito Federal.

Resposta: D

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Acerca da competência tributária e da capacidade tributária, é correto dizer que

(A) a atribuição de instituir tributos pode ser delegada, desde que mediante lei e apenas para entidades de direito públic

(B) de acordo com o Código Tributário Nacional, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a entidades privadas.

(C) caso tenha sido regularmente delegada a atribuição das funções de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, tal delegação compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

(D) a competência tributária residual é conferida à União, para que, por meio de lei ordinária, possa instituir impostos nã cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já previstos na Constituição Federal.

Resposta: C

(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO/2015) Considere as seguintes afirmativas:

I. A competência tributária pode ser deslocada para outro ente diante da inércia na instituição do tributo pelo ente político originalmente competente.

II. A competência se distingue da capacidade tributária ativa porque esta está relacionada à instituição do tributo e aquela cobrança do tributo.

III. A competência tributária é fixada pela Constituição da República.

IV. A imunidade tributária significa ausência de competência do ente para instituir tributo na situação definida pela norma constitucional imunizante.

V. A competência tributária pode ser delegada por lei a outro ente político, hipótese em que se torna também o titular da capacidade tributária ativa.

Está correto o que se afirma APENAS em

(A) III e IV.

(B) I, II e III.

(C) III, IV e V.

(D) I e II.

(E) IV e V.

Resposta: A

CAPÍTULO II
Limitações da Competência Tributária

Seção I
Disposições Gerais

Art. 9.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

O estudo do princípio da legalidade tributária pode ser feito no art. 150, I, da CF c/c art. 97 do CTN.

A premissa deste princípio é que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) só poderão criar ou aumentar tributo por meio de lei. Tal princípio deve ser assimilado conjuntamente com o princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5.º, II, da CF. Por regra, a lei adequada para instituir tributo é a lei ordinária. Nessa medida, quem cria tributos é o Poder Legislativo, não cabendo ao Poder Executivo o mister legiferante.

Destaca-se em nosso país o fenômeno da unicidade das casas legislativas, preceituando que: o tributo federal deve ser criado por lei ordinária federal, no Congresso Nacional; o tributo estadual deve ser criado por lei ordinária estadual, na Assembleia Legislativa; o tributo municipal deve ser criado por lei ordinária municipal, na Câmara dos Vereadores.

Entretanto, existem tributos federais que, mesmo obedecendo ao princípio da legalidade, devem ser criados por lei complementar: Impostos sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF); Empréstimos Compulsórios (art. 148 da CF); Impostos Residuais (art. 154, I, da CF) e as contribuições social-previdenciárias novas ou residuais (art. 195, § 4.º, da CF c/c art. 154, I, da CF).

EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme preceitua o art. 153, § 1.º, da CF, existem quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo, o que se dá por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); IPI; e IOF. São eles considerados "exceções" ao princípio da legalidade tributária. Como eles dependem de lei, talvez fosse mais rigoroso afirmar que eles apenas "mitigam" o princípio, sendo exemplos de "atenuações" ao princípio, e não de "exceções".

Tais impostos têm caráter extrafiscal, possuindo função regulatória, o que justifica a flexibilidade de alíquotas. A extrafiscalidade é característica dos tributos reguladores de mercado. A fiscalidade, por seu turno, é característica dos tributos de finalidade eminentemente arrecadatória, ou seja, da maioria dos gravames.

Destaque-se, em tempo, que "quem pode o mais pode o menos", cabendo ao Poder Executivo Federal a redução de alíquotas de tais impostos regulatórios.

Do mesmo modo, a EC 33/2001 trouxe mais dois exemplos de exceções ao princípio da legalidade. Note:

a) CIDE – Combustível, conforme o art. 149, § 2.º, II, c/c art. 177, § 4.º, I, *b*, parte inicial, ambos da CF: o Poder Executivo Federal poderá reduzir e reestabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio (decreto presidencial). Dessa forma, não pode ultrapassar este patamar originário de alíquota;

b) ICMS – Combustível, conforme o art. 155, § 4.º, IV, *c*, da CF: tal exceção diz respeito à incidência unifásica do imposto, prevendo-se alíquotas nacionalmente estabelecidas por Convênios dos Executivos Estaduais, na esfera do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), ou seja, por ato do Poder Executivo estadual.

Cabe ressaltar que o princípio da legalidade pode ser denominado também como princípio da estrita legalidade. Nessa esteira, há outras denominações importantes: princípio da tipicidade fechada, princípio da tipicidade regrada ou princípio da reserva legal.

O art. 97 do CTN dispõe que determinadas matérias, como instituição e majoração de tributos, fixação de alíquota, definição de fato gerador, entre outras, sujeitam-se, expressamente, à reserva legal. Além disso, a análise do referido artigo também sinaliza que é obrigatória a toda lei tributária a presença de determinados componentes, sob pena de se violar a estrita legalidade. Tais componentes são:

a) alíquota e base de cálculo (aspecto quantificativo);

b) sujeito passivo (aspecto pessoal passivo);

c) fato gerador (aspecto material);

d) multa.

Note que o prazo para pagamento não compõe a lista, sendo, portanto, item não adstrito à reserva legal. Nessa medida, na visão do STF, poderá ser estipulado, *v.g.*, por portaria (STF, RE 140.669-PE-1998). Daí se afirmar que, para o STF, as matérias não sujeitas à reserva legal podem estar submetidas a atos infralegais, como decreto, portaria, instrução normativa ou outro instrumento normativo.

As obrigações acessórias (art. 113, § 2.º, do CTN) e a atualização monetária do tributo são exemplos de outras matérias se distanciam da estrita legalidade.

Ver STJ: REsp 1.586.950.

CONFRONTO DA EC 32/2001 COM O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Embora o STF tenha admitido a criação ou o aumento de tributo por meio de medida provisória, tal posicionamento necessitava de respaldo constitucional, uma vez que a tese era lastreada em posicionamento jurisprudencial. Esse respaldo veio com a EC 32/2001, que introduziu inúmeras modificações ao art. 62 da CF, com a inclusão de doze parágrafos ao comando. Sabe-se, hodiernamente, que a MP é meio idôneo de alteração e instituição de imposto, conforme art. 62, § 2.º, da CF.

Todavia, a MP não pode tratar de matéria reservada à lei complementar, conforme art. 62, § 1.º, III, da CF, ou seja, valendo-se de um recurso mnemônico, "onde a lei complementar versar, a medida provisória não irá disciplinar".

A propósito, são tributos federais passíveis de instituição por lei complementar e que, consequentemente, rechaçam a via da MP: imposto sobre grandes fortunas, imposto residual, empréstimo compulsório e a residual contribuição social-previdenciária. Portanto, não há que se falar, por exemplo, em instituição de imposto sobre grandes fortunas por medida provisória, ou, mesmo, em empréstimo compulsório instituído por igual meio normativo.

Além disso, a indigitada restrição atinge, igualmente, as matérias previstas na Carta Magna como dependentes de lei complementar. Recomendamos, para o bom entendimento da questão, a leitura de alguns artigos, quais sejam:

a) o art. 155, § 2.º, XII, da CF, para o ICMS;
b) o art. 155, § 1.º, III, da CF, para o ITCMD;
c) o art. 156, § 3.º, da CF, para o ISS;
d) os arts. 146 e 146-A da CF, que tratam das normas gerais em matéria de legislação tributári conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e prevenção de desequilíbrios de concorrência;

e) o art. 195, § 11, da CF (para contribuição social – remissão e anistia).

Art. 177. Constituem monopólio da União: (...)

§ 4.º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser: (...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, *b*; (...)

- "Tributário. Imposto de Exportação. Alteração de alíquota. Art. 153, § 1.º, da CF. Competência privativa do Presidente da República não configurada. Atribuição deferida à Camex. Constitucionalidade. Faculdade discricionária cujos limites encontram-se estabelecidos em lei. Recurso extraordinário desprovido. I – É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. II – Competência que não é privativa do Presidente da República. III – Inocorrência de ofensa aos arts. 84, *caput*, IV e parágrafo único, e 153, § 1.º, da CF ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. IV – Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior – Camex, que se circunscreve ao disposto no Dec.-lei 1.578/1977 e às demais normas regulamentares. V – Recurso extraordinário conhecido e desprovido" (STF, Tribunal Pleno, RE 570.680/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.10.2009, *DJe* 04.12.2009, *RT* 894/105).

- "Constitucional. Tributário. Importação: alíquotas: majoração por ato do executivo. Motivação. Ato. Imposto de Importação: fato gerador. CF, art. 150, III, a e art. 153, § 1.º. I – Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: CF, art. 153, § 1.º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. II – A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. III – Fato gerador do imposto de importação: a entrada

do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do Dec.-lei 37/1966 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TFR. IV – O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. V – Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 225.602/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.11.1998, *DJ* 06.04.2001).

II – cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

O princípio da anterioridade tributária – ou princípio da eficácia diferida – está previsto nas alíneas *b* e *c* do inciso III do art. 150 da CF.

A alínea *b* refere-se à anterioridade anual ou anterioridade de exercício. A alínea *c*, por sua vez, inserida pela EC 42/2003, adstringe-se à anterioridade nonagesimal.

As duas esperas temporais, em suma, vêm ratificar a segurança jurídica que deve reger o relacionamento entre o Estado que cobra e o contribuinte que arca com o valor cobrado. O princípio da anterioridade tributária tem como finalidade assegurar que o contribuinte não seja pego de surpresa pelo Fisco, indo ao encontro da necessidade de o contribuinte se preparar para o evento compulsório da tributação, seja disponibilizando recursos, seja consultando um advogado especializado, que poderá orientá-lo devidamente.

A alínea *b*, designativa da anterioridade anual, determina que os entes tributantes não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo. A expressão "exercício financeiro" deve ser entendida como "ano fiscal", que, no Brasil, representa o próprio "ano civil" (período de 1.º de janeiro a 31 de dezembro).

A alínea *c*, referente à anterioridade nonagesimal, impõe que o tributo, majorado ou instituído, seja exigido depois de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei que tenha perpetrada a majoração ou sua instituição.

Faz-se necessário destacar que o princípio da anterioridade tributária foi revigorado com a EC 42/2003, que vedou a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que houver sido publicada a lei que tenha instituído ou majorado o tributo, em consonância com o art. 150, III, *c*, da

CF. Dessa forma, fortaleceu-se o postulado em análise, uma vez que se passou a exigir, a partir de 2004, a obediência à anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em clara aplicação cumulativa da norma tributária, proporcionando ao contribuinte mais uma forma de proteção contra a tributação indevida.

EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL

As exceções ao princípio da anterioridade anual, contidas no art. 150, § 1.º, parte inicial, da CF, fazem parte de uma lista de tributos que, até a EC 42/2003, eram imediatamente exigidos, quando majorados ou instituídos. Observe o rol:

a) Imposto de Importação – II;
b) Imposto de Exportação – IE;
c) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
d) Imposto sobre Operações Financeiras – IOF;
e) Imposto Extraordinário (de Guerra) – IEG;
f) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou para Guerra Externa (EC-CALA/GU
g) CIDE-Combustível e ICMS-Combustível (previstos na EC 33/2001).

Frise-se que até a EC 42/2003, o Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou para Guerra Externa (art. 148, I, da CF) era uma exceção estritamente doutrinária à anterioridade tributária anual, não sendo prevista expressamente no texto constitucional. Após a citada Emenda, passou a ser uma exceção expressa na Carta Magna.

No que se refere à CIDE-Combustível e ao ICMS-Combustível, a EC 33/2001 reconheceu tais tributos como exceções ao princípio da anterioridade anual e não exceções à anterioridade nonagesimal.

Faz-se necessário destacar que o princípio da anterioridade tributária foi revigorado com a EC 42/2003, que vedou a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que houver sido publicada a lei que tenha instituído ou majorado o tributo, em consonância com o art. 150, III, *c*, da CF. Dessa forma, fortaleceu-se o postulado em análise, uma vez que se passou a exigir, a partir de 2004, a obediência à anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em clara aplicação cumulativa da norma tributária, proporcionando ao contribuinte mais uma forma de proteção contra a tributação indevida.

Curiosamente, da mesma forma que sobreveio a espera de 90 dias, no bojo da regra da anterioridade nonagesimal, reflexamente, despontou a lista de exceções ao postulado, conforme se verificará no tópico seguinte.

EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

Conforme se depreende do comando inserto no art. 150, § 1.º, da CF, a EC 42/2003 excepcionou o período de 90 dias para alguns tributos. Confira a lista a seguir:

1) Imposto de Importação – II;
2) Imposto de Exportação – IE;
3) Imposto de Renda – IR;
4) Imposto sobre Operações Financeiras – IOF;
5) Imposto Extraordinário (de Guerra) – IEG;
6) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou para Guerra Externa – EC-CALA/G
7) Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Conclui-se, assim, que os tributos do citado rol não obedecerão ao período de 90 dias, caso venham a ser majorados ou instituídos. A partir disso, podemos chegar a importantes conclusões:

a) Caso haja aumento do IPI, sua exigência deverá ocorrer após 90 dias, a partir da lei majoradora, não mais prevalecendo a exigência imediata do tributo, como ocorria até 2003, antes do advento da EC 42/2003;

b) Em caso de majoração do IR, em qualquer data do ano, sua exigência deverá ocorrer no 1.º dia do exercício financeiro subsecutivo ao da majoração, porquanto o IR é regra à anterioridade anual, mas exceção à anterioridade nonagesimal;

c) A parte final do art. 150, § 1.º, da CF, em razão da EC 42/2003, dispõe que são exceções à anterioridade nonagesimal as alterações na base de cálculo do IPVA e do IPTU. Esta base de cálculo é o valor venal do bem. Sendo assim, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um veículo automotor ou de um imóvel, no fim de ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1.º dia do exercício financeiro seguinte. Perceba que a alteração favorece os interesses da Fazenda, pois se permitem modificações abruptas, revelando-se, em tese, violadoras da segurança jurídica do contribuinte;

d) É importante guardar que os parágrafos acima tratam das exceções à anterioridade, quer anual, quer nonagesimal. Caso o tributo não faça parte das listas de exceções estudadas, deverá ser alvo da aplicação cumulativa da anterioridade, já que se apresenta como regra, e não como exceção;

e) A contribuição para a seguridade social (PIS, COFINS etc.) poderá ser cobrada 90 dias após a publicação da lei que a instituiu ou modificou, conforme se depreende do art. 195, § 6.º, da CF.

Para o STF, o conceito de "modificação" perpassa a onerosidade efetiva para o contribuinte, o que o levou a afirmar que a simples modificação em data de pagamento (antecipação) de

contribuição previdenciária não seria suficientemente hábil a avocar a noventena (Súmula 669 do STF e os RREE 182.971-SP e 274.949). Frise-se que, em 17 de junho de 2015, o Plenário do STF, por maioria, acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade". Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 669 da Súmula do STF. Trata-se da Súmula Vinculante 50 do STF.

f) Em resumo, procure memorizar:

I) Tributos exigidos imediatamente, caso aumentados ou instituídos, ou seja, exceções concomitantes às anterioridades anual e nonagesimal: II, IE, IOF, IEG e Empréstimo Compulsório (Calamidade Pública ou Guerra);

II) Tributos exigidos 90 dias após o aumento, ou seja, exceções à anterioridade anual, porém "regras" à anterioridade nonagesimal: IPI, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível;

III) Tributos exigidos a partir de 1.º de janeiro do exercício financeiro seguinte, independentemente da data do aumento ou da instituição, ou seja, exceções à anterioridade nonagesimal, porém "regras" à anterioridade anual: IR e alterações na base de cálculo do IPVA e IPTU;

IV) Tributos que são exceções concomitantes aos princípios da legalidade, da anterioridade anu e da anterioridade nonagesimal: II, IE e IOF;

V) A contribuição para a seguridade social (PIS, COFINS etc.) poderá ser cobrada 90 dias apó publicação da lei que a instituiu ou modificou.

OS REFLEXOS DA EC 32/2001 NOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ANTERIORIDADE

A EC 32/2001 refere-se à utilização da medida provisória em matéria tributária, conforme dispõe o art. 62, § 2.º, da CF.

Com a EC citada, o prazo de validade de uma MP passou a ser de 60 dias, admitida uma única prorrogação, por mais 60 dias. Em caso de não conversão em lei no prazo estabelecido, a MP perderá eficácia desde a origem, devendo seus efeitos ser regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional.

Ressalte-se que, antes da citada Emenda, o STJ já se manifestava favoravelmente à possibilidade de se utilizarem medidas provisórias para a instituição de tributos (STF, AgRAg 236.976). Entretanto, a EC 32/2001 condicionou a incidência da MP a 1.º de janeiro do exercício seguinte à sua conversão em lei.

A VIGÊNCIA E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Sabe-se que toda lei que criar ou majorar tributos terá sua eficácia submetida ao princípio da anterioridade, salvo as exceções constitucionalmente previstas (art. 150, § 1.º, da CF). Isso significa dizer que os gravames somente poderão ser cobrados a partir do 1.º dia do ano seguinte ao da publicação da lei (art. 150, III, *b*, da CF), além de respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*, da CF), o que representa um cristalino diferimento ou adiamento (isto é, postergação) da eficácia do tributo.

Repise-se que grande parte das leis tributárias mostra coincidência entre a data da publicação e a da vigência, o que significa dizer que muitas delas entram em vigor na data da própria publicação. Porém, vigência não deve ser confundida com eficácia. Esta só ocorre no ano subsecutivo ao ano daquela, quanto aos tributos em geral. Este é o teor do já estudado princípio da anterioridade tributária.

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto. Adequação. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. Tributo. IPI. Alíquota. Majoração. Exigibilidade. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – art. 153, § 1.º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, III, *c*, da CF. Ação direta de inconstitucionalidade. IPI. Majoração da alíquota. Princípio da anterioridade nonagesimal. Liminar. Relevância e risco configurados. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no art. 150, III, *c*, da Carta da República" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 4.661/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20.10.2011, *DJe* 23.03.2012).

- "Tributário. ICMS. Majoração de alíquota. Prorrogação. Inaplicabilidade do prazo nonagesimal (art. 150, III, *c*, da CF). Recurso extraordinário conhecido e provido. 1. A Lei paulista 11.813/2004 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17 para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003. 2. O prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, *c*, da CF somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido para possibilitar a prorrogação da cobrança do ICMS com a alíquota majorada" (STF, Tribunal Pleno, RE 584.100/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 25.11.2009, *DJe* 05.02.2010).

- “Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3.º da Lei 15.747, de 24.12.2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. 4. Alegada violação ao art. 150, III, *c*, da CF. 5. A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não incidência do princípio da anterioridade tributária. 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida” (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 4.016/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2008, *DJe* 24.04.2009).

- “I. Ação direta de inconstitucionalidade: Lei 959, do Estado do Amapá, publicada no DOE de 30.12.2006, que dispõe sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos, cujo art. 47 – impugnado – determina que a ‘lei entrará em vigor no dia 01.01.2006’: procedência, em parte, para dar interpretação conforme a Constituição aos dispositivos questionados e declarar que, apesar de estar em vigor a partir de 01.01.2006, a eficácia dessa norma, em relação aos dispositivos que aumentam ou instituem novas custas e emolumentos, se iniciará somente após 90 dias da sua publicação. II. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais: natureza jurídica. É da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais têm caráter tributário de taxa. III. Lei tributária: prazo nonagesimal. Uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas, a prevista no art. 150, III, *c*, com a redação dada pela EC 42/2003 – prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 20.09.2006, *DJ* 06.11.2006).

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-RJ/2016) Com base em súmula do Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar que

(A) se mostra constitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

(B) é constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, haja vista expressa previsão em lei específica.

(C) é inconstitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, ainda que não haja integral identidade entre uma base e outra.

(D) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável tipifica crime material contra a ordem tributária, mesmo antes do lançamento definitivo do tributo.

(E) norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Resposta: E

III – estabelecer limitações ao tráfego, no Território Nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

O princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens, previsto no inciso V do art. 150 da CF, determina que a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, sejam eles federais, estaduais ou municipais. Nessa medida, compete ao legislador, no ato de instituição do tributo, elaborar a lei delimitadora do fato gerador, que, por sua vez, deve ser distinto da transposição de Municípios (intermunicipalidade) e da transposição de Estados (interestadualidade).

Na verdade, o princípio em tela é mera corroboração da liberdade de locomoção, constitucionalmente admitida no art. 5.º, LXVIII, da CF. No entanto, cabem aqui duas atenuações, sendo uma de ordem constitucional (art. 150, V, parte final, da CF), referente aos pedágios, e outra de ordem doutrinária, referente ao ICMS, exigido pelas autoridades fiscais nos Postos de Fiscalização das rodovias.

NOTA IMPORTANTE: ANÁLISE DOS PEDÁGIOS

A doutrina não é uníssona quanto à natureza jurídica do pedágio, entendendo alguns tratar-se de taxa, enquanto outros vinculam a exação a preço público, na espécie tarifa. A questão é problemática, com intermináveis divergências. Veja, em resumo, algumas das razões abaixo:

- O pedágio é prestação comumente cobrada por concessionárias, isto é, por pessoas jurídica direito privado, que se colocam na posição de "sujeitos ativos" – um paradoxo inaceitável no campo da obrigação tributária;
- O pedágio é prestação instituída e reajustada por atos diversos de lei, afastando da exação feição tributária;
- Inexistindo as vias alternativas, a exação se torna compulsória, aproximando-a de uma "taxa propriamente dita;

- O art. 150, V, “parte final”, da CF preceitua sobre o pedágio como ressalva a um princípio tributário, levando o intérprete a vinculá-lo a “tributo”, o que lhe avocaria, de modo inflexível, os princípios constitucionais tributários, entre os quais o da legalidade.

A doutrina, quase de maneira harmônica, entende que o pedágio é tributo. Todavia, há quem veja o pedágio como preço público, entendendo que a ressalva no art. 150, V, “parte final”, da CF é meramente didática. No plano legislativo, há clara dissociação estabelecida entre “preço” e “pedágio”, constante do item 22.01 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003, o que corrobora a tese tributária para o pedágio.

Cobra-se o pedágio apenas pela utilização efetiva do serviço de conservação de rodovias, ainda que sob o equivocado regime de direito privado, o que nos parece incoerente, à luz do texto constitucional. É fato que, nos dias atuais, não se conhece na malha rodoviária brasileira a cobrança de pedágio-tributo nos moldes constitucionais. Pelo contrário, a cobrança de pedágio se faz habitualmente nas rodovias de movimento e rentabilidade maiores, por meio do preço público.

Analisando a questão, podemos dizer que, caso a administração da via pública, objeto de cobrança do pedágio, seja realizada por órgão da administração direta (autarquia ou empresa controlada por Estado, como DER ou DERSA), a exação deverá ser considerada uma taxa. Diversamente, se a via for explorada por entidade particular (concessionárias, permissionárias etc.), poderá existir uma escolha da exação pelo legislador – se pedágio-taxa ou pedágio-tarifa. Sobre esse tema, conferir Lei Federal 10.233/2001 (art. 13, I), que criou a Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, regulando a concessão de “exploração de infraestrutura de transporte público” federal. Este instituto legal, em diferenciados dispositivos, deixa patente que tal exploração, pela concessionária, será remunerada mediante a cobrança de tarifas (art. 28, I e II; art. 34-A, § 2.º, VI, e art. 35, VII).

Em conclusão, o pedágio pode ser taxa ou preço público (tarifa), dependendo das circunstâncias e da forma como for exigido. Entretanto, pela complexidade da matéria e pela diversidade de entendimentos, será necessário aguardarmos novos julgamentos do STF para uma melhor definição jurisprudencial sobre o tema.

Em tempo, frise-se que o Plenário do STF, em 11 de junho de 2014, sacramentou o seguinte entendimento na ADI 800: “O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita”.

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

LXVIII – conceder-se-á *habeas corpus* sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder; (...)

- "Tributário e constitucional. Pedágio. Natureza jurídica de preço público. Dec. 34.417/1992, do Estado do Rio Grande do Sul. Constitucionalidade. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inc. V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 11.06.2014, *DJe* 01.07.2014).

- "Constitucional tributário. Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal. Lei 6.041/2010 do Estado do Piauí. Liberdade de tráfego de bens e pessoas (arts. 150, V e 152 da Constituição). Duplicidade de incidência (bitributação – art. 155, § 2.º, VII, b da constituição). Guerra fiscal vedada (art. 155, § 2.º, VI da Constituição). Medida cautelar deferida. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto 'bens', ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual 6.041/2010" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 4.565/PI, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 07.04.2011, *DJe*

27.06.2011).

IV – cobrar imposto sobre:

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias apresentam-se como normas constitucionais de desoneração tributária. Em outras palavras, são mandamentos que distanciam a tributação, por vontade do legislador constituinte, que assim se manifesta objetivando homenagear determinados valores inalienáveis da pessoa. Com efeito, as imunidades tributárias delineiam exonerações justificadas teologicamente, uma vez que o legislador constituinte deliberou prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc.

Diga-se, aliás, que as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, recebendo, para o STF, a estatura de cláusulas pétreas.

No plano conceitual, é possível asseverar que a norma imunizante representa uma delimitação negativa da competência tributária, o que nos leva a afirmar que a imunidade é uma norma de "incompetência tributária".

No confronto entre imunidade e isenção, despontam os seguintes traços distintivos:

- A isenção traduz-se em dispensa legal de pagamento de tributo; a imunidade é a não incidên apreciada constitucionalmente.
- A isenção situa-se no campo da incidência tributária e diz respeito à conjuntura econômica social de um país. Em síntese, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido fato gerador e nascido o vínculo jurídico-obrigacional. Na imunidade, não há que se mensurar em relação jurídico-tributária, posto que a norma imunizadora está excluída do campo de incidência do tributo. A não incidência, a propósito, é a ausência de subsunção do fato imponível ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não se alinha com fidelidade à descrição legal originária, restando incompletos os elementos para a tipicidade.
- A isenção, por sua vez, é um favor legal consolidado na dispensa de pagamento de tributo

> devido, isto é, a autoridade legislativa impede que o sujeito passivo da obrigação tributária se sujeite ao tributo. Portanto, inibe-se o lançamento. A imunidade, por seu turno, manifesta-se pela não incidência qualificada constitucionalmente. Traduz-se no obstáculo, que decorre de preceito constitucional, à incidência de tributos sobre fatos ou situações específicos.

Ao analisarmos o art. 150, VI, *a*, *b*, *c*, *d* e *e*, da CF, notamos que o referido preceptivo afasta apenas a incidência de impostos. Assim sendo, as situações protegidas pela presente regra imunizante, não estarão livres, entretanto, da incidência habitual das outras exações, como das taxas ou das contribuições de melhoria. Como exemplo, podemos dizer que sobre os templos o IPTU não incidirá, entretanto haverá a incidência normal de uma taxa de coleta de lixo; ainda, sobre o diretório do partido político, não incidirá o IPTU, mas sobre ele recairá a sujeição passiva da contribuição de melhoria.

Por fim, evidencia-se que há dispositivos imunizadores afetos aos mais diferentes tributos. Assim, nota-se que as principais imunidades versam sobre impostos (art. 150, VI, da CF), entretanto sobejam comandos imunitórios que preveem desonerações de outros tributos, *v.g.*, o art. 195, § 7.º, da CF (no âmbito das contribuições previdenciárias); o art. 149, § 2.º, I, da CF (no âmbito das contribuições interventivas e sociais); entre outros exemplos.

- "Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Imunidade tributária. CF, art. 150, VI, *a*, *b*, e *d*. Lei 9.532/1997, art. 28. I – Inconstitucionalidade da expressão 'inclusive pessoa jurídica imune', inscrita no art. 28 da Lei 9.532/1997. CF, art. 150, VI, *a*, *b*, *c* e *d*. II – Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 1.758/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 10.11.2004, *DJ* 11.03.2005).

- "Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. IPTU. Porto de santos. Imunidad recíproca. Taxas. Honorário advocatício. Sucumbência. 1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (arts. 21, XII, *f*, e 150, VI, da CF). 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 458.856/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 05.10.2004, *DJ* 20.04.2007).

- "Embargos de declaração em recurso extraordinário. Contribuição para o PIS sobre a ven

de livros, jornais e periódicos. Imunidade. Omissão. Alegação procedente. 1. A imunidade prevista no art. 150, VI da CF não alcança a contribuição para o PIS, mas somente os impostos incidentes sobre a venda de livros, jornais e periódicos. 2. Embargos recebidos para, suprindo a omissão apontada pelas embargantes, declarar conhecido e parcialmente provido o recurso extraordinário" (STF, 2.ª T., EDcl no RE 211.388/PR, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 10.02.1998, *DJ* 08.05.1998).

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

IMUNIDADE RECÍPROCA

O art. 150, VI, *a*, da CF dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Tal norma visa garantir e confirmar o princípio da isonomia e o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas (ou federalismo de equilíbrio), indicando que existe mais de uma esfera de poder dentro do mesmo território, do que decorre a indissolubilidade do pacto federativo (STF, AgRg 174.808).

Por conta disso, tem-se que as entidades impositoras apresentam-se parificadas, e não hierarquizadas. Além disso, a regra se estende às autarquias e fundações públicas, em razão da personalidade jurídica de direito público, de que são possuidoras as referidas entidades (art. 150, § 2.º, da CF). Daí se afirmar, conclusivamente, que haverá normal incidência de tributos sobre as demais pessoas jurídicas, a saber, as sociedades de economia mista e as empresas públicas.

Curiosamente, o STF tem entendido que determinadas empresas públicas, que executam serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, são merecedoras da imunidade constitucional. O posicionamento solidificou-se em julgado afeto à Empresa de Correios e Telégrafos (ECT), uma empresa pública que se destina ao serviço postal e ao correio aéreo (art. 21, X, da CF) – atividades dotadas de estatalidade.

Não obstante, é importante destacar que, em 28 de fevereiro de 2013, o STF (Pleno) finalizou uma questão pendente, com Repercussão Geral (RE 601.392), na qual se discutia a possível incidência de ISS sobre serviços não tipicamente postais, prestados em regime de concorrência pelos Correios. Em apertada votação, marcada por polêmica, o STF estendeu a manutenção da imunidade tributária, já prevista para os serviços prestados em regime de monopólio, para os serviços não

tipicamente postais.

Relativamente à imunidade tributária para o ISS – e a restituição do indébito –, sabe-se que, em 16 de março de 2017, a 2.ª Turma do STJ, no REsp 1.642.250/SP (Rel. Min. Herman Benjamin), entendeu que a Empresa de Correios e Telégrafos (ECT) pode pleitear à repetição do indébito relativo ao ISS sobre serviços postais, independentemente da aplicação do art. 166 do CTN, ou seja, sem precisar provar ter assumido o encargo pelo tributo ou estar expressamente autorizada pelos tomadores dos serviços. Com efeito, se prevalece a imunidade tributária, não faz sentido conceber que há ISS (ou ICMS), por translação, na composição das tarifas postais. Desse modo, não havendo repasse do custo do imposto ao consumidor final, deve ser afastada a aplicação do art. 166 do CTN.

Para o STF, em julgado de 15 de outubro de 2014, "não se pode estabelecer, 'a priori', nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica". No caso em questão, a discussão tratou da incidência ou não de IPTU sobre imóveis pertencentes à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT que não estavam afetados ao serviço público.

Relativamente ao IPVA, em 26 de novembro de 2014, o Pleno do STF, na Ação Cível Ordinária (ACO) 879, entendeu que "são imunes à incidência do IPVA os veículos automotores pertencentes à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT (CF, art. 150, VI, *a*)".

Já no âmbito do ICMS, em 29 de outubro de 2015, o Pleno do STF, na Ação Cível Originária (ACO) 1.095, entendeu que é indevida a cobrança de ICMS (pelo Estado de Goiás) incidente sobre o serviço de transporte de encomendas realizado pela ECT.

O STF, como se nota, desde 2004 vem produzindo, copiosamente, veredictos favoráveis à imunidade recíproca para a ECT.

Ademais, em fevereiro de 2007, o STF (AC 1.550-2) estendeu a imunidade a uma sociedade de economia mista estadual (CAERD – Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia). No julgamento, foi utilizado igual fundamento adotado no caso dos Correios.

Ver STF: RE 594.015/SP, RE 601.720 e RE 434.251/RJ.

Art. 21. Compete à União: (...)

X – manter o serviço postal e o correio aéreo nacional; (...)

- “Casa da Moeda do Brasil (CMB). Empresa governamental delegatária de serviços públicos. Emissão de papel moeda, cunhagem de moeda metálica, fabricação de fichas telefônicas e impressão de selos postais. Regime constitucional de monopólio (CF, art. 21, VII). Outorga de delegação à CMB, mediante lei, que não descaracteriza a estatalidade do serviço público, notadamente quando constitucionalmente monopolizado pela pessoa política (a união federal, no caso) que é dele titular. A delegação da execução de serviço público, mediante outorga legal, não implica alteração do regime jurídico de direito público, inclusive o de direito tributário, que incide sobre referida atividade – consequente extensão, a essa empresa pública, em matéria de impostos, da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, *a*). O alto significado político-jurídico dessa prerrogativa constitucional, que traduz uma das projeções concretizadoras do princípio da federação. Imunidade tributária da Casa da Moeda do Brasil, em face do ISS, quanto às atividades executadas no desempenho do encargo que, a ela outorgado mediante delegação, foi deferido, constitucionalmente, à União Federal. Doutrina (Regina Helena Costa, *inter alios*). Precedentes. Recurso de agravo improvido” (STF, 2.ª T., AgRg no RE 610.517/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, j. 03.06.2014, *DJe* 23.06.2014).

- “Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasilei de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, *a*, da CF. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, Tribunal Pleno, RE 601.392/PR, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 28.02.2013, *DJe* 05.06.2013).

- “Agravo regimental em recurso extraordinário. Tributário. Imunidade tributária recíproca. Sociedade de economia mista. Serviço público de água e esgoto. Aplicabilidade. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que a sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto é abrangida pela imunidade tributária recíproca, nos termos da alínea *a* do inc. VI do art. 150 da CF. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido” (STF, 2.ª T., AgRg no RE 631.309/SP, Rel. Min. Ayres Britto, j. 27.03.2012, *DJe* 26.04.2012).

- “Constitucional. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade tributá recíproca. Sociedade de economia mista. Serviços de saúde. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6.º e 196 da CF). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea *a*

do inc. VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral” (STF, Tribunal Pleno, RE 580.264/RS, Rel. p/ acórdão Min. Ayres Britto, j. 16.12.2010, *DJe* 06.10.2011).

- “Processual civil. Agravo regimental. Constitucional. Tributário. Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Importação. Imunidade recíproca. Aplicabilidade a município na hipótese de o ente federado ocupar posição própria de contribuinte (importador). Risco à livre-iniciativa e à concorrência. Necessidade de prova. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *a* da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o ‘contribuinte de direito’ e o ‘contribuinte de fato’). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influindo negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 518.405/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, *DJe* 30.04.2010).

- “Processual civil. Agravo regimental. Constitucional. Tributário. Imunidade recíproca. Ordem dos Advogados do Brasil. Seccional. Aplicações financeiras. Investimentos. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. Abrangência. Dever de fiscalização. Ausência de prejuízo. Plena vinculação da constituição do crédito tributário. 1. A imunidade tributária gozada pela Ordem dos Advogados do Brasil é da espécie recíproca (art. 150, VI, *a* da Constituição), na medida em que a OAB desempenha atividade própria de Estado (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social, bem como a seleção e controle disciplinar dos advogados). 2. A imunidade tributária recíproca alcança apenas as finalidades essenciais da entidade protegida. O reconhecimento da imunidade tributária às operações financeiras não impede a autoridade fiscal de examinar a correção do procedimento adotado pela entidade imune. Constatado desvio de finalidade, a autoridade fiscal tem o poder-dever de constituir o crédito tributário e de tomar as demais medidas legais cabíveis. Natureza plenamente vinculada do lançamento tributário, que não admite excesso de carga. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (STF, 2.ª T., AgRg no RE 259.976/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23.03.2010, *DJe* 30.04.2010).

b) templos de qualquer culto;

IMUNIDADE PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O art. 150, VI, *b*, da CF, ao hospedar a chamada "imunidade religiosa", almeja a preservação da liberdade de culto e da postura de não identificação do Estado (neutralidade estatal) com qualquer religião, conforme se depreende do art. 19, I, da CF.

A título de curiosidade histórica, tem-se que, até a Proclamação da República, o catolicismo era a religião oficial no Brasil. Após esse marco, o Brasil tornou-se um Estado laico, sem religião oficial, deixando de oferecer proteção maior ao catolicismo e passando a ser um "Estado de religiões".

Nesse passo, a imunidade religiosa supõe a intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, distanciando os impostos dos templos, independentemente da dimensão da igreja ou do seu número de adeptos.

Como sinônimo de "entidade", o templo estará desimpedido de desempenhar atividades conexas, que tenham correspondência fática com o objetivo eclesiástico. Aliás, o art. 150, § 4.º, *in fine*, da CF indica textualmente a expressão "(...) o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades (...)", indicando que o legislador constituinte não vê óbices no exercício de atividades conexas pelo templo.

Nesse caso, o templo desfrutará da imunidade, desde que cumpra determinadas condições:

a) a prova do reinvestimento integral do montante pecuniário advindo das atividades conexas n consecução dos objetivos institucionais da Igreja;

b) a prova da inexistência de prejuízo à livre concorrência, impedindo-se o cunho empresarial atividade financeira desempenhada (STF, RE 87.890).

Por fim, ressalte-se que o STF tem ratificado o entendimento em epígrafe, burilado a partir da concepção da Teoria Moderna, quanto à extensão dos efeitos imunitórios a atividades estranhas à função estritamente eclesiástica, que venham a ser executadas pelos templos, desde que devidamente cumpridos os requisitos mencionados (vide, no STF: RE 144.900/SP-1997; RE 218.503/SP-1999; RE 257.700/MG-2000; RE 247.809/RJ-2001).

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na

forma da lei, a colaboração de interesse público; (...)

JURISPRUDÊNCIA

- "Constitucional. Recurso extraordinário. Imunidade tributária. Art. 150, VI, *c*, da CF. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do STF. Art. 150, VI, *b*, da Constituição da República. Abrangência do termo 'templos de qualquer culto'. Maçonaria. Não configuração. Recurso extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *c*, da CF exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, *b*, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV – Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida" (STF, 1.ª T., RE 562.351/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.09.2012, *DJe* 14.12.2012).

- "Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade tributária. IPTU. Art. 150, VI, *b*, CF/1988. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5.º, VI, 19, I e 150, VI, *b*. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 578.562/BA, Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2008, *DJe* 12.09.2008).

- "Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, *b* e § 4.º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. 5. O § 4.º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inc. VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 352.822/SP, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, *DJ* 14.05.2004).

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

IMUNIDADES PARA PARTIDOS POLÍTICOS, ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

As referidas imunidades estão dispostas no art. 150, VI, *c*, da CF, dando guarida a várias pessoas jurídicas.

A fim de facilitar a assimilação, propomos a seguinte legenda: (a) Imunidade para os partidos políticos; (b) Imunidade para as entidades sindicais de trabalhadores; (c) Imunidade para as instituições de educação; e (d) Imunidade para as entidades de assistência social.

a) Imunidade para os Partidos Políticos

Tal imunidade tem como elemento teleológico a liberdade política, preceituada no art. 1.º, V, do texto constitucional, indicando um dos fundamentos da nossa República.

Alcança ainda as fundações atreladas aos partidos políticos (Exemplo: Fundação Pedroso Horta, ligada ao PMDB).

Para a consecução dessa imunidade, deve o partido político buscar o registro no Tribunal Superior Eleitoral (art. 17, § 2.º, da CF).

b) Imunidade para as Entidades Sindicais

Protege-se aqui a liberdade de associação sindical, indo ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8.º da CF). Ressalte-se, no entanto, que esta imunidade protege somente os sindicatos dos empregados, isto é, as entidades obreiras. Sendo assim, os sindicatos patronais (dos empregadores) serão destinatários de uma normal tributação.

c) Imunidade para as Instituições de Educação. Ver STJ: REsp 1.100.912/RJ-2015

Busca-se, com a presente imunidade, a difusão da educação e do ensino, prevista nos arts. 205, 208 e 214 da CF, na medida em que se protege a educação formal ou curricular (escolas, faculdades, universidades etc.) e a educação informal ou extracurricular (bibliotecas, centros de pesquisa,

teatros, centros de estudos etc.).

d) Imunidade para as Entidades de Assistência Social

O efeito protetor aqui almejado é a difusão da assistência social (arts. 203 e 204 da CF). Nesse contexto, tem despontado as entidades do chamado "terceiro setor", ou seja, aquelas instituições interessadas na prática social da benemerência. Como exemplos, citem-se: as entidades beneficentes, as ONGs (Organizações não governamentais), as OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), entre muitas outras.

Como instituições de assistência social, despontam-se aquelas que auxiliam o Estado (art. 204, II, da CF) no atendimento dos direitos sociais (art. 6.º da CF), como a saúde, a maternidade, a segurança, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados etc.

Frise-se que a entidade de assistência social (e não as entidades educacionais!) é, concomitantemente, imune a impostos (art. 150, VI, *c*, da CF) e a contribuições social-previdenciárias (art. 195, § 7.º, da CF), por exemplo, o PIS (RE 636.941-2014).

Para efeitos de imunidade e quanto à equiparação das entidades fechadas de previdência social privada ou "fundos de pensão" às entidades de assistência social, a Súmula 730 do STF dita que "a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários". Ver STJ: REsp 1.430.257/CE-2014.

Análise da alínea c, parte final – Expressões "sem fins lucrativos" e "atendidos os requisitos de lei"

O art. 150, VI, *c*, *in fine*, da CF contém duas expressões que precisam ser cuidadosamente interpretadas: (a) "atendidos os requisitos de lei" e (b) "sem fins lucrativos".

a) A expressão "(...) atendidos os requisitos da lei": a alínea *c* é preceito não autoaplicável, não automático, necessitando de acréscimo normativo. A lei a respeito é a lei complementar, posto que a imunidade, assumindo a feição de limitação constitucional ao poder de tributar, arroga, ipso facto, no bojo do art. 146, II, da CF, a indigitada lei complementar, que, no caso, é o próprio Código Tributário nacional. A alínea c tem operatividade conferida pelo art. 14, I, II e III, do CTN.

Vale dizer que a entidade da alínea *c*, cumprindo os requisitos que constam dos incisos do art. 14 do CTN, terá direito à fruição da imunidade. Frise-se que as normas veiculadas no art. 14 são meramente explicitantes, tendo apenas o objetivo de conferir operatividade à alínea c do inc. VI do art. 150 da CF. Portanto, são apenas comandos explicitativos, não servindo para complementar ou incrementar a norma imunizante, modificando-lhe a essência.

b) A expressão "(...) sem fins lucrativos": essa estranha e presumível "impossibilidade de se obter lucro" deve ser entendida em consonância com o art. 14, I, do CTN. Não há, de fato, vedação

ao lucro, mas, sim, proibição à apropriação particular do lucro. Essa apropriação se mostra no *animus distribuendi*, que não pode ser confundido com uma normal remuneração dos diretores de uma entidade imune, pela execução dos seus trabalhos. Nesse sentido, entendemos que carece de legitimidade o art. 12, § 2.º, da Lei 9.532/1997, que, de modo acintoso, vedou tal remuneração.

Assim, permite-se a obtenção do resultado positivo, da sobra financeira, do "superávit" ou, em linguagem técnica, do ingresso financeiro líquido positivo. Em última análise, o que se busca é que todo o resultado transforme-se em investimento ou custeio para que a entidade cumpra sua função institucional. Ver STJ: AREsp 187.172/DF-2014.

Em março de 2017, o Plenário do STF finalizou, conjuntamente, um vultoso julgamento de um recurso extraordinário (com Repercussão geral reconhecida e relatoria do Min. Marco Aurélio), e de quatro ações diretas de inconstitucionalidade (relatoria do então Min. Joaquim Barbosa), debatendo, entre outros aspectos, a (in) constitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/1991 (revogado pela Lei 12.101/2009). São eles: RE 566.622/RS e ADIs 2.028/DF, 2.036/DF, 2.621/DF e 2.228/DF.

O decantado art. 55 da Lei 8.212/1991 dispõe acerca das exigências que devem ser cumulativamente cumpridas por entidades beneficentes de assistência social para fins de concessão de imunidade tributária em relação às contribuições para a seguridade social.

Observou-se, *in casu*, o embate entre a lei ordinária e a lei complementar, no âmbito jurídico-tributário (art. 14 do CTN c/c art. 146, II, CF). Com o veredicto, afirmou-se que a reserva de lei complementar, aplicada à regulamentação da imunidade tributária, prevista no art. 195, § 7.º, da CF, limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária. Dessa forma, os aspectos meramente procedimentais, relativos à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição em lei ordinária. Tais exigências não se confundem com bruscas alterações legislativas, tendentes a afetar negativamente o modo beneficente de atuação das entidades assistenciais: aqui, deve incidir a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da CF.

As sucessivas redações do art. 55, II e III, da Lei 8.212/1991 (revogado pela Lei 12.101/2009) têm em comum a exigência de registro da entidade no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), a obtenção do certificado expedido pelo órgão e a validade trienal do documento. Como o conteúdo da norma tem relação com a certificação da qualidade de entidade beneficente, ficou afastada, no julgamento, a tese de vício formal. A norma trata de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Portanto, com o veredicto, tornam-se mais límpidas as fronteiras entre a lei complementar e a lei ordinária na seara jurídico-tributária.

Análise do art. 150, § 4.º, da CF, em confronto com a alínea c

Como se estudou, o art. 150, § 4.º, da CF aponta que a imunidade alcançará não somente as atividades essenciais, mas também "o patrimônio, a renda e os serviços relacionados", atraindo uma interpretação ampliativa quanto às atividades exercidas pelas entidades da alínea *c*. Essa é a visão do STF (RE 257.700/MG-2000). Aliás, a Súmula 724 do STF oferta um entendimento nessa direção: "*Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição*, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

Frise-se que, em 18 de junho de 2015, o Plenário do STF, por maioria, acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas". Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete724 da Súmula do STF. Trata-se da Súmula Vinculante 52 do STF, A esse respeito, observe-se que a parte final do texto da Súmula 724 não equivale exatamente à parte final do texto da Súmula Vinculante 52.

Em tempo, o próprio STF decidiu, por maioria, pela não incidência do ICMS nas vendas realizadas por entidades beneficentes, desde que o lucro fosse destinado aos objetivos precípuos da entidade (STF, RE 210.251/SP).

Art. 8.º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

I – a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical;

II – é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um município;

III – ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas;

IV – a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

V – ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato;

VI – é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho;

VII – o aposentado filiado tem direito a votar e ser votado nas organizações sindicais;

VIII – é vedada a dispensa do empregado sindicalizado, a partir do registro da candidatura a

cargo de direção ou representação sindical e, se eleito, ainda que suplente, até um ano após o final do mandato, salvo se cometer falta grave nos termos da lei.

Parágrafo único. As disposições deste artigo aplicam-se à organização de sindicatos rurais e de colônias de pescadores, atendidas as condições que a lei estabelecer.

Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos: (...)

§ 2.º Os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral.

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente da contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no artigo 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;

II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de:

I – despesas com pessoal e encargos sociais;

II – serviço da dívida;

III – qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I – educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II – progressiva universalização do ensino médio gratuito;

III – atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV – educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

V – acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

VI – oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;

VII – atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

§ 1.º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2.º O não oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3.º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola.

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

I – erradicação do analfabetismo;

II – universalização do atendimento escolar;

III – melhoria da qualidade do ensino;

IV – formação para o trabalho;

V – promoção humanística, científica e tecnológica do País;

VI – estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

Súmula Vinculante 52 do STF*:* Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Súmula 730 do STF: A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

- "Imunidade. Entidade educacional. Art. 150, VI, *c*, da CF. ITBI. Aquisição de terreno sem edificação. Fato gerador. Momento da aquisição. Destinação às finalidades essenciais da entidade. Presunção. Ônus da prova. Precedentes. 1. No caso do ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo. 2. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 3. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional. 5. Quanto à imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 6. Recurso extraordinário provido" (STF, 1.ª T., RE 470.520/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, *DJe* 21.11.2013).

- "Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Imunidade. Art. 150, VI, *c*, da CF. imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito, não abarcando o contribuinte de fato" (STF, 1.ª T., AgRg no RE 491.574/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.08.2012, *DJe* 06.09.2012).

- "Constitucional. Imunidade tributária. Instituição de ensino. Ensino de língua estrangeira (inglês). Caracterização. Processual civil. Agravo regimental. 1. O ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária (art. 150, VI, *c* da Constituição). 2. A distinção relevante para fins de aplicação da imunidade tributária é o conceito de 'atividade assistencial', isto é, a intensidade e a abrangência da prestação gratuita ou altamente subsidiada do ensino da língua inglesa a quem necessitar. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., Segundo AgRg no RMS 24.283/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.09.2010, *DJe* 08.10.2010).

- "Tributário. ICMS. Imunidade. Operações de importação de mercadoria realizada por entidade de assistência social. Agravo improvido. I – A jurisprudência da Corte é no

sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II – Agravo improvido” (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 669.257/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, *DJe* 17.04.2009).

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

IMUNIDADES PARA LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

O art. 150, VI, *d*, da CF dá lugar à chamada “imunidade de imprensa”. O dispositivo vem, axiologicamente, prestigiar a liberdade de expressão, a difusão de cultura e a utilidade social (art. 5.º, IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 215 e 220, § 6.º, todos da CF).

A presente imunidade, ao contrário das anteriores, que têm natureza subjetiva, possui natureza objetiva. Isso quer dizer que aqui serão afastados os impostos sobre “bens” – livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão –, e não sobre “pessoas”.

As imunidades objetivas, ou reais, são aquelas instituídas em razão de determinados fatos, bens ou situações relevantes para o bom desenvolvimento da sociedade. Portanto, tal imunidade se alia aos impostos reais – ICMS, IPI, II, IE. Estes serão afastados. Os demais impostos deverão incidir normalmente, no caso, sobre a pessoa jurídica pertinente.

Quanto aos livros, sabe-se que são meios de difusão da cultura, representando um suporte material de propagação de um pensamento.

Não são abarcados pela imunidade os livros que não veiculam ideias, nem pensamentos formalmente considerados, como livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro de atas.

Incluem-se no conceito de livros, na visão do STF, os manuais técnicos e apostilas (RE 183.403/SP-2000).

Quanto ao alcance da imunidade, no que se refere ao surgimento de “mídias”, de “tipos de suporte físico difusor do conhecimento” ou, ainda, de “formas de transmissão”, a doutrina e a jurisprudência ainda não são uníssonas. Entretanto, há clara tendência à adoção de uma interpretação extensiva da imunidade, corrente a que nos filiamos. A propósito, já existe lei, inclusive, que se refere ao tema (Lei 10.753/2003). Nela se propõe a equiparação do livro em meio digital ao livro

físico. Em 8 de março de 2017, o STF chancelou a imunidade tributária para o livro eletrônico (*e-book*) e para os aparelhos leitores de livros eletrônicos (*e-readers*) confeccionados exclusivamente para fixá-los, ainda que equipados com outras funcionalidades.

Para a Corte Suprema, o art. 150, VI, *d*, da CF, não se refere exclusivamente ao “método gutenberguiano de produção de livros”.

Quanto à análise dos leitores digitais, o STF se valeu de uma aproximação, por analogia, do “papel utilizado para a impressão”, já tradicionalmente imune, ao papel eletrônico (*e-paper*), imunizando-os indistintamente. A seu ver, “apesar de não se confundirem com os livros digitais propriamente ditos, esses aparelhos funcionam como o papel dos livros tradicionais impressos, e o propósito seria justamente mimetizá-lo”. Desse modo, procurando aproximar a Constituição da realidade (interpretação evolutiva), afirmou-se que “(...) as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais da atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do ‘papel’, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros”. O entendimento, no entanto, não alcança os aparelhos multifuncionais, como *tablets, smartphones e laptops*, os quais são muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

Além disso, frisou-se que o vocábulo “papel” não é essencial ou condicionante para o conceito final do livro e, pragmaticamente, para o desfrute da imunidade cultural. Relativamente à abrangência do binômio papel-livro, o suporte (ou continente) está para o conteúdo assim como o *corpus mechanicum* está para o *corpus misticum* das obras. Com efeito, o livro tipográfico depende de um suporte tangível (ou físico) – peculiar aos códices –, enquanto o livro digital associa-se a um suporte intangível. Dessa forma, o suporte físico é elemento acidental ao conceito de livro, podendo este prescindir daquele.

Nessa toada intelectiva, serão considerados imunes, indiferentemente, um livro veiculado por CD-ROM ou o próprio audiolivro ou *audiobook* (estando em formato de CD-ROM ou não). Com efeito, a moderna visão vai ao encontro da difusão da cultura e da democratização ou liberdade de ser informado e de formar opinião, permitindo uma celebrável exegese contemporânea das normas constitucionais.

Por fim, no mesmo dia, em 8 de março de 2017, o Plenário do STF finalizou o julgamento do RE 595.676/RJ (Rel. Min. Marco Aurélio), em que se discutia o alcance da imunidade de imprensa, de modo a abarcar componentes eletrônicos que acompanhavam e complementavam material didático impresso, utilizados em curso prático de montagem de computadores. Tratava-se de um conjunto integrado, de cunho educativo, em que os fascículos impressos ensinam como montar um sistema de testes, enquanto os elementos eletrônicos permitem o demonstrativo prático da montagem pretendida. Com repercussão geral reconhecida para a matéria suscitada desde 2010, houve o julgamento do mérito, fixando-se a seguinte tese: “A imunidade da alínea *d*, do inciso VI do artigo 150, da

Constituição Federal, alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos".

Quanto aos jornais, a imunidade é plena, incluindo até as propagandas, desde que venham impressas no corpo do jornal ou periódico, conforme já decidiu o STF, por diversas vezes (RE 87.049/SP; RE 91.662 e RE 213.094).

No âmbito dos periódicos, que são as revistas editadas com periodicidade, o legislador não diferencia os tipos de revistas, considerando legítimas destinatárias de imunidade as revistas de pouco conteúdo intelectual, aquelas que contêm material pornográfico, o álbum de figurinhas (RE 221.239-6/SP-2004) e os fascículos semanais e sequencialmente formadores do livro.

Ademais, para o STF, as listas telefônicas, a par dos catálogos e guias, são imunes, na condição de "periódicos". As listas telefônicas foram consideradas imunes sob o elemento teleológico da utilidade social.

No que se refere ao papel, que é o único insumo previsto na alínea *d*, paralelamente aos três veículos de pensamento (livros, jornais e periódicos), o legislador somente menciona este insumo, e não outros. Contudo, não há dúvida que o alcance da norma poderia ter sido mais ampliativa, incluindo máquinas, tinta e outros materiais utilizados na fabricação de tais bens. Não obstante, a jurisprudência tem permanecido fiel à literalidade do texto constitucional, ou seja, interpretando a alínea restritivamente, e não a fazendo alcançar outros insumos (vide a Súmula 657 do STF).

É curioso notar, todavia, que o STF vem acenando com a mudança de posicionamento. É o que se pôde notar no julgamento do RE 202.149, ocorrido em 2011, no qual se equiparou "chapa para impressão offset de jornais ao signo 'papel'", para fins de imunidade tributária. Ver STF: RE 595.676/RJ-2014.

REFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

IV – é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; (...)

IX – é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; (...)

XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional; (...)

XXVII – aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar; (...)

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

§ 1.º O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional.

§ 2.º A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais.

§ 3.º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à:

I – defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro;

II – produção, promoção e difusão de bens culturais;

III – formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões;

IV – democratização do acesso aos bens de cultura;

V – valorização da diversidade étnica e regional.

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição. (...)

§ 6.º A publicação de veículo impresso de comunicação independe de licença de autoridade.

Súmula 657 do STF: A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

- "Constituição Federal. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. Imunidade. 'Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão'. Art. 150, VI, *d*, da Carta da República. Inteligência. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não

exaustiva" (STF, 1.ª T., RE 202.149/RS, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.04.2011, *DJe* 11.10.2011).

- "Tributário. ISS. Imunidade tributária. Art. 150, VI, *d*, da CF. Serviços de distribuição, transporte ou entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Abrangência. Impossibilidade. Interpretação restritiva. Agravo improvido. I – A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *d*, da CF não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. II – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III – Agravo regimental improvido" (STF, 1.ª T., RE 530.121/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, *DJe* 29.03.2011).

- "Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Jornais, livros e periódicos. Imunidac tributária. Insumo. Extensão mínima. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico – filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 203.859/SP, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, *DJ* 24.08.2001).

- "Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, *d*): filmes destinados à produção de capas de livrc É da jurisprudência do Supremo Tribunal que a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição, alcança o produto de que se cuida na espécie (Filme Bopp). Precedentes" (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 597.746/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.11.2006, *DJ* 07.12.2006, *RT* 859/177).

- "Constitucional. Tributário. Imunidade. Art. 150, VI, *d* da CF/1988. 'Álbum de figurinhas' Admissibilidade. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infantojuvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, 2.ª T., RE 221.239/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 25.05.2004, *DJ* 06.08.2004).

- "Imunidade. Impostos. Livros. Jornais e periódicos. Art. 150, VI, *d*, da CF. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e

intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos" (STF, Tribunal Pleno, RE 174.476/SP, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, *DJ* 12.12.1997).

§ 1.º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2.º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

O princípio da uniformidade geográfica (ou tributária), previsto no inciso I do art. 151, a par do art. 19, III, *in fine*, ambos da CF, prevê a instituição de tributos federais de modo uniforme em todo o território. Trata-se, assim, de postulado endereçado tão somente à União, versando sobre os tributos federais, e não apenas sobre "impostos". Nessa esteira, o tributo federal deverá conter a mesma alíquota em toda a extensão territorial do país, indicando que o postulado em estudo visa à defesa da identidade de alíquotas. Em termos práticos, caso haja aumento de alíquotas de um tributo federal, deverá incidir o aumento em todo o Brasil, sob pena de se ferir o postulado ora estudado. Dessa forma, procura-se homenagear a ideia de equivalência entre as entidades componentes de Federação, vedando-se uma possível hierarquização. Como é cediço, os Estados-Membros são parificados, e não hierarquizados, o que nos faz concluir que o princípio da uniformidade tributária não anula o princípio federativo, mas ratifica-o.

Atente-se também para o fato de que há exceção prevista para os incentivos fiscais específicos, ou seja, aqueles destinados a incentivar o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, *in fine*, c/c art. 43, § 2.º, III, da CF). Nesse caso, será plausível a ocorrência de tributos federais com alíquotas diferenciadas. Atente que não se trata de um mero incentivo fiscal, uma vez que deve haver o cumprimento do elemento finalístico determinado que lhe dá lastro – a busca do equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
III – criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)

§ 2.º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...)

III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...)

- "Constitucional. Tributário. LC 87/1996. ICMS e sua instituição. Arts. 150, II; 155, § 2.º, VII, *a*, e inc. VIII, CF. Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais – reciprocidade. Viagens nacional ou internacional – diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a união quando esta se apresenta na ordem externa. Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Ação julgada, parcialmente procedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 1.600/UF, Rel. p/

acórdão Min. Nelson Jobim, j. 26.11.2001, *DJ* 20.06.2003).

- "Recurso extraordinário. IPI. Concessão de benefícios. Alíquotas regionalizadas. Lei 8.393/1991. Dec. 2.501/1998. Admissibilidade. 1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a 'concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país'. 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido" (STF, 1.ª T., RE 344.331/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 11.02.2003, *DJ* 14.03.2003).

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Harmonizando com o princípio da uniformidade da tributação federal no território nacional, preceituado no art. 151, I, o art. 152 também reproduziu princípio de que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Observe que o preceito constitucional abarca os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e não somente um deles e pretende inibir a existência de qualquer obstáculo tributário no relacionamento entre Estados e Municípios e com isso, prestigiar e "fortalecer o mercado comum brasileiro". As divisas entre estrados e limites entre municípios trata-se de uma questão político-territorial, não se sobrepondo ao fato concreto de vivermos em um país uno. Portanto, as políticas fiscais não devem ofender o espírito federativo.

Súmula 431 do STJ: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

(CESPE/Juiz/TJ-DFT/2016) A respeito das normas do Código Tributário Nacional (CTN), assinale a opção correta.

(A) A conversão de depósito em renda é causa de suspensão do crédito tributário.

(B) Os dispositivos de lei relativos à instituição de imposto sobre o patrimônio ou a renda passam a vigorar noventa dias após a publicação da lei.

(C) O estabelecimento de diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou de seu destino, é proibido aos estados, ao DF e aos municípios.

(D) A capacidade tributária passiva depende da capacidade civil das pessoas naturais.

(E) A contribuição de melhoria apresenta, como limite total, a despesa realizada e, como limite individual, o dobro do acréscimo de valor que resultar da obra pública para cada imóvel beneficiado.

Resposta: C

Seção II
Disposições Especiais

Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9.º, observado o disposto nos seus §§ 1.º e 2.º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, ou pelos Municípios, tão somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Art. 13. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9.º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único.

Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1.º do artigo 9.º.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à

observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1.º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1.º do artigo 9.º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2.º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9.º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Histórico

Desde a Constituição de 1946, já se analisava essa modalidade de exação, cobrada, àquela

época, como um adicional de imposto e sob a promessa de ulterior devolução.

Ao advento da EC 18/1965, prevaleciam duas teorias acerca do gravame, sendo que a primeira o abraçava não como tributo, mas como um empréstimo público, marcado por cláusula de restituição, na forma de um contrato de adesão coativo. A caracterização encontrou à época ampla ressonância no STF. A outra teoria, por sua vez, concebia-o, verdadeiramente, como uma das espécies de tributo, sendo este o entendimento que acabou prevalecendo ao longo do tempo. Aliás, o STF, aos poucos, cedeu à sua força quando, em meados de 1988, passou a aceitar o matiz tributário do empréstimo compulsório.

Conceito e aspectos gerais

Hodiernamente, os empréstimos compulsórios estão disciplinados no art. 148 da Constituição Federal.

Como já observado, é cristalino o caráter tributário que permeia o empréstimo compulsório, também denominado "empréstimo forçado", seja porque há perfeito encaixe no conceito de tributo delineado no art. 3.º do CTN, seja na sua localização topológica na Carta Magna, dentro dos princípios norteadores do Ordenamento Jurídico Tributário. Além disso, não perca de vista que o gravame está disciplinado no próprio CTN, o que só vem reafirmar a sua natureza tributária.

Outro questionamento, não menos importante, diz com a autonomia tributária do empréstimo compulsório: se ele é autônomo ou estrutura aglutinável a alguma das espécies tributárias já assentadas. Prevaleceu, no STF, o caráter autônomo de sua existência, alinhando-se o gravame às demais espécies de tributos para formar a teoria pentapartida, hoje consagrada naquela Corte.

Imperioso é ressaltar a natureza de restituição que permeia o empréstimo compulsório, um "tributo com cláusula de restituição", nas magistrais palavras de Pontes de Miranda. Isso se deve ao fato de haver a coexistência de deveres entre o Fisco e o contribuinte, uma vez que, enquanto a este cabe satisfazer o pagamento do tributo, àquele cabe assumir o ônus de sua posterior restituição, na mesma espécie tributária, como reiteradamente decidiu o STF (RE 121.336 e RE 175.385).

No que tange à competência tributária, o empréstimo compulsório mostra-se como exação federal, de exclusiva competência da União. Sua instituição depende, necessariamente, de lei complementar, o que afasta, desde logo, a utilização da medida provisória (art. 62, § 1.º, III, da CF).

Além disso, a natureza temporária dos recursos carreados ao fisco faz com que inexista o seu prolongamento no tempo, subsistindo a sua cobrança enquanto existente o fundamento constitucional.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 148 da CF, previsto no texto constitucional de 1988, atrela a arrecadação do empréstimo compulsório à despesa que o respaldou, não há se admitir a "tredestinação" (desvio de finalidade) na gestão de seus recursos.

Os pressupostos autorizativos

De acordo com o art. 148 da CF, são situações que ensejam a cobrança do gravame: as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (previsão no inc. I); ou o investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (inc. II).

Detalhadamente, temos:

a) despesas extraordinárias (inc. I): a extraordinariedade aqui se revela pela utilização de recursos da União, ante a omissão de agir do Tesouro, ou seja, trata-se de uma situação anormal e inesperada, em que há o exaurimento dos fundos públicos tradicionais. De maneira contrária, o gravame seria inadvertidamente utilizado no caso de secas e enchentes usuais. Assim, imperioso se faz o completo esgotamento dos cofres estatais. Até mesmo porque, havendo suficientes recursos orçamentários, não há forma de se legitimar a existência do empréstimo forçado;

a.1) calamidade pública (inc. I): é o caso de graves catástrofes naturais, uma situação limite ou um desastre devastador (maremotos, terremotos, enchentes, incêndios, secas, tufões, ciclones etc.), sob pena de se verificar, perante a situação cataclísmica, a banalização do permissivo constitucional. Relevante é notar que a doutrina vem entendendo pela desnecessidade de decretação do estado de calamidade para se iniciar a cobrança do empréstimo compulsório;

a.2) guerra externa (inc. I): a expressão indica os conflitos externos, cuja deflagração tenha sido provocada por país estrangeiro. Excluída, portanto, a guerra externa principiada pelo Brasil, sob pena de ilegitimidade, tendo em vista que nosso país é nação declaradamente pacífica. Não é desnecessário relembrar que a guerra externa pode dar azo à instituição do imposto extraordinário (IEG), nos termos do art. 154, II, da CF;

b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (inc. II): trata-se, neste caso, de evidente adiantamento de receita. O que viria a ser arrecadado ao longo dos anos é antecipado, com a promessa de ulterior devolução. Importante é relembrar que o investimento deve propagar efeitos em nível nacional, não sendo possível a instituição do tributo para que seus efeitos se irradiem tão somente em âmbito local ou regional do País.

O tributo e o princípio da anterioridade

O inc. I do art. 148 da CF prevê as exceções ao princípio da anterioridade tributária, ao passo que o inc. II estipula uma hipótese de regra ao postulado. Dessa forma, temos que, enquanto o inciso primeiro denota situações emergenciais, o inc. II invoca, necessariamente, a observação do princípio da anterioridade.

Sendo assim, forçoso é concluir que o empréstimo compulsório calcado em situações de calamidade pública e guerra externa (art. 148, I, da CF), vigerá *in continenti*, tendo em vista o seu

caráter de exceção às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1.º, da CF). Diversamente, o empréstimo forçado, instituído em razão de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, deverá observar a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal (art. 148, II, da CF).

O fato gerador

Necessário é revelar que os pressupostos de autorização da instituição e cobrança do tributo ora em estudo não podem ser confundidos com seu fato gerador. Isso porque o legislador constituinte não apontou expressamente o fato gerador do empréstimo compulsório, ficando a cargo da lei complementar selecionar o fato imponível específico, apto a gerar, para o contribuinte, o dever de pagar o gravame. Logo, o legislador federal, à luz da Constituição, goza de larga liberdade de escolha para a definição do fato gerador.

Desse modo, o fato gerador do tributo não será representado pela "calamidade pública", nem mesmo pelo "investimento público", mas verdadeiramente por toda e qualquer situação abstrata, legalmente prevista e apta a desencadear a relação jurídico-tributária.

Finalmente, é induvidoso que o empréstimo compulsório se evidencia como tributo finalístico, ou seja, uma exação finalisticamente afetada, para a qual o fato gerador não detém relevância, não lhe sendo aplicado o art. 4.º, I e II, do CTN. Significa dizer que a natureza jurídica do empréstimo compulsório não se define por meio de seu fato gerador, como no caso das taxas, impostos e contribuição de melhoria, porquanto figura como gravame ligado a uma finalidade específica, de natureza emergencial ou urgente.

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Medida cautelar. Lei 1.952, de 19.03.1999, do Estado do Mato Grosso do Sul, que 'dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos estaduais'. Confisco e empréstimo compulsório: não ocorrência. Inexistência de ofensa ao ato jurídico perfeito. Precedente. 2. Lei 1.952, de 19.03.1999, do Estado do Mato Grosso do Sul, que transfere os depósitos judiciais, referentes a tributos estaduais, à conta do erário da unidade federada. Não ocorrência de violação aos princípios constitucionais da separação dos Poderes, da isonomia e do devido processo legal (CF, arts. 2.º e 5.º, *caput* e inc. LIV), e ao art. 148, I e II, da Carta Federal. 3. Incólume permanece o princípio da separação dos Poderes, porquanto os depósitos judiciais não são atos submetidos à atividade jurisdicional, tendo natureza administrativa, da mesma forma que os precatórios. 4. A isonomia é resguardada, visto que a Lei estadual prevê a aplicação da taxa Selic, que traduz rigorosa igualdade de tratamento entre o contribuinte e

o Fisco. 5. Devolução do depósito após o trânsito em julgado já prevista no art. 32 da Lei de Execuções Fiscais – Lei 6.830, de 22.12.1980. Inexistência de ofensa ao princípio do devido processo legal. 6. O depósito judicial, sendo uma faculdade do contribuinte a ser exercida ou não, dependendo de sua vontade, não tem característica de empréstimo compulsório, nem índole confiscatória (CF, art. 150, IV), pois o mesmo valor corrigido monetariamente lhe será restituído se vencedor na ação, rendendo juros com taxa de melhor aproveitamento do que à época anterior à vigência da norma. 7. A exigência de lei complementar prevista no art. 146, III, *b*, da Carta da República não se estende a simples regras que disciplinam os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos, sem interferir na sua natureza. Pedido de medida cautelar indeferido" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 06.02.2002, *DJ* 19.04.2002).

- "Ação direta de inconstitucionalidade. Lei federal 9.703/998, que dispõe sobre depósitos judiciais e extrajudiciais de valores referentes a tributos e contribuições federais. Medida liminar anteriormente concedida. Alegação de ofensa ao disposto nos arts. 2.º, 5.º, *caput* e inc. LIV, da Constituição do Brasil. Não caracterização. Ação direta julgada improcedente. 1. Ausência de violação do princípio da harmonia entre os poderes. A recepção e a administração dos depósitos judiciais não consubstanciariam atividade jurisdicional. 2. Ausência de violação do princípio do devido processo legal. O levantamento dos depósitos judiciais após o trânsito em julgado da decisão não inova no ordenamento. 3. Esta Corte afirmou anteriormente que o ato normativo que dispões sobre depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos não caracteriza confisco ou empréstimo compulsório. ADIn-MC 2.214. 4. O depósito judicial consubstancia faculdade do contribuinte. Não se confunde com o empréstimo compulsório. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 1.933/DF, Rel. Min. Eros Grau, j. 14.04.2010, *DJe* 03.09.2010).

- "Recurso extraordinário. Constitucional. Empréstimo compulsório em favor das Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobras. Lei 4.156/1962. Incompatibilidade do tributo com o sistema constitucional introduzido pela Constituição Federal de 1988. Inexistência. Art. 34, § 12, ADCT-CF/1988. Recepção e manutenção do imposto compulsório sobre energia elétrica. Integrando o sistema tributário nacional, o empréstimo compulsório disciplinado no art. 148 da CF entrou em vigor, desde logo, com a promulgação da Constituição de 1988, e não só a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte a sua promulgação. A regra constitucional transitória inserta no art. 34, § 12, preservou a exigibilidade do empréstimo compulsório instituído pela Lei 4.156/1962, com as alterações posteriores, até o exercício de 1993, como previsto o art. 1.º. Da Lei 7.181/1983. Recurso extraordinário não conhecido" (STF, Tribunal Pleno, RE 146.615/PE, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 06.04.1995, *DJ* 30.06.1995).

- "Constitucional. Tributário. Empréstimo compulsório. Incidência na aquisição de veículos automotores. Dec.-lei 2.288/1986. Inconstitucionalidade. Repetição do indébito. Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do empréstimo compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.336), surge para o contribuinte o direito a

repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido. Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, 2.ª T., RE 136.805/RJ, j. 29.03.1994, *DJ* 26.08.1994).

- "(...) FGTS. Vedação do saque na hipótese de conversão do regime. Inocorrência de ofens ao direito de propriedade. Não caracterização da hipótese de empréstimo compulsório. Plena legitimidade constitucional do § 1.º do art. 6.º da Lei 8.162/1991. – A norma legal que vedou o saque do FGTS, no caso de conversão de regime, não instituiu modalidade de empréstimo compulsório, pois – além de haver mantido as hipóteses legais de disponibilidade dos depósitos existentes – não importou em transferência coativa, para o Poder Público, do saldo das contas titularizadas por aqueles cujo emprego foi transformado em cargo público" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 613/DF, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 29.04.1993, *DJ* 29.06.2001).

- "'Empréstimo compulsório'. (Dec.-lei 2.288/1986, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. 1. 'Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo' (Victor Nunes Leal): utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório – obrigação *ex lege* e não contratual –, a Constituição vinculou o legislador a essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 CTN, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas e indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito. 2. Entendimento da minoria, incluído o relator segundo o qual – admitindo-se em tese que a exação questionada, não sendo empréstimo, poderia legitimar-se, quando se caracterizasse imposto restituível de competência da União –, no caso, a reputou invalida, porque ora configura tributo reservado ao Estado (ICM), ora imposto inconstitucional, porque discriminatório. 3. Entendimento majoritário, segundo o qual, no caso, não pode, sequer em tese, cogitar de dar validade, como imposto federal restituível, ao que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, porque 'não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o objetivo legislativo em ponto essencial'; duvidas, ademais, quanto à subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível. 4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra 'b', mas, desprovido: decisão unânime" (STF, Tribunal Pleno, RE 121.336/CE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 11.10.1990, *DJ* 26.06.1992).

TÍTULO III
IMPOSTOS

CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18. Compete:

I – à União instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II – ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

IMPOSTO

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio (art. 16 do CTN). Esta figura tributária também é prevista pelo art. 145, I, da CF. É tributo não ligado à atividade estatal, ou seja, refere-se à atividade do particular, estando limitado ao âmbito privado do contribuinte.

Como é sabido, basta a realização do fato gerador para o nascimento (ou surgimento) da obrigação tributária, e posteriormente, o recolhimento do imposto, o que lhe dá características de tributo unilateral. Da mesma maneira, diz-se que imposto é gravame de arrecadação não afetada (art. 167, IV, da CF).

A Constituição Federal prevê, de modo taxativo, as listas de impostos federais, estaduais e municipais. Note-as:

a) Impostos Federais (art. 153 da CF):

- Imposto de Importação (inc. I)
- Imposto de Exportação (inc. II)
- Imposto de Renda (inc. III)
- IPI (inc. IV)
- IOF (inc. V)
- ITR (inc. VI)
- Imposto sobre Grandes Fortunas (inc. VII)
- Impostos residuais (art. 154, I)
- Imposto Extraordinário (de Guerra) (art. 154, II)

b) Impostos Estaduais (art. 155 da CF):

- ITCMD (inc. I)
- ICMS (inc. II)
- IPVA (inc. III)

c) Impostos Municipais (art. 156 da CF):

- IPTU (inc. I)
- ITBI (inc. II)
- ISS (inc. III)

Ressalte-se que as siglas acima indicadas não equivalem, na maioria dos casos, a seus verdadeiros nomes (*nomen juris*). Acompanhe-os, no detalhe, abaixo:

a) II: Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;

b) IE: Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

c) IR: Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

d) IPI: Imposto sobre produtos industrializados;

e) IOF: Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

f) ITR: Imposto sobre propriedade territorial rural;

g) IEG: Imposto extraordinário de guerra;

h) ITCMD: Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

i) ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

j) IPVA: Imposto sobre propriedade de veículos automotores;

k) IPTU: Imposto sobre propriedade territorial urbana;

l) ITBI: Imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

m) ISS: Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1.º, da CF, como projeção do postulado da isonomia tributária, tem por objetivo a consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva.

Analisando-se o teor do dispositivo, notam-se dois aspectos de relevo: I) a menção exclusiva a impostos; e II) a fluida expressão sempre que possível.

No primeiro item, a literalidade do texto constitucional apega-se ao termo imposto. Ressalte-se que a Constituição Federal de 1946 associava o comando a "tributos", diferentemente da atual previsão constitucional. Todavia, não há dúvida que se pode atrelar o comando a outros tributos, como contribuições para a seguridade social (vide art. 195, § 9.º, da CF, à luz da EC 47/2005) ou taxas (vide art. 5.º, LXXIV e LXXVII). Nesse sentido, o STF (AgRgRE 176.382-5/CE-2000) já se posicionou entendendo ser aplicável o princípio à taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (Lei 7.940/1989), considerada constitucional, consoante a Súmula 665 (ver, ademais, no STF: RE 216.259-AgR-2000 (Taxa de Fiscalização da CVM) e RE 232.393/2002).

Ver STF: RREE 656.089/MG e 599.309/SP.

Quanto ao segundo item, a expressão "sempre que possível" pode ser interpretada se avocarmos as possibilidades técnicas de cada imposto. Por exemplo, se o IR, na busca do ideal de justiça, apresenta-se inclinado à variação de alíquotas, o ICMS, em princípio, afasta-a, já que se trata de imposto incidente sobre o consumidor final. Nesse cenário, exsurge a necessidade de visualizarmos os meios de exteriorização ou possibilidades de concretização da capacidade contributiva. Os principais são: a) progressividade; b) proporcionalidade; c) seletividade.

a) **Progressividade**: técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério refere-se ao aspecto quantitativo, do qual decorre a progressividade fiscal e a extrafiscal. A primeira alinha-se ao brocardo "quanto mais se ganha, mais se paga", de finalidade meramente arrecadatória, que admite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda, por seu turno, atua na determinação de parâmetros de condutas, no interesse regulatório.

Conforme previsão explícita na CF, exsurgem 3 (três) impostos progressivos:

I) Imposto de Renda (art. 153, § 2.º, I, da CF);

II) IPTU (art. 156, § 1.º, I e II, da CF c/c art. 182, § 4.º, II, da CF);

III) ITR (art. 153, § 4.º, I, da CF – EC 42/2003).

É importante destacar que, quanto ao IPVA, entendemos que sua "progressividade", com a EC 42/2003, veio a lume de maneira implícita, conforme art. 155, § 6.º, II, da CF, ao viabilizar a diferenciação de suas alíquotas, em função do tipo e da utilização do veículo. A possibilidade de alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização permite-nos inferir que há uma latente progressividade do IPVA, que não está explícita no texto constitucional, como é o caso do IPTU, IR e ITR, o que torna este imposto estadual mais um gravame sujeito à extrafiscalidade, com função regulatória, do que propriamente uma exação progressiva.

b) **Proporcionalidade**: meio de exteriorização da capacidade contributiva, que se mostra pela técnica de incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculo variáveis. Dessa forma, qualquer que seja a base de cálculo, a alíquota sobre ela terá o mesmo percentual.

Registre-se que a proporcionalidade, ao contrário da progressividade, não vem explícita no texto constitucional.

Ademais, a proporcionalidade se dá nos impostos chamados "reais", cujos fatos geradores acontecem sobre elementos econômicos do bem, como propriedade de bem, circulação de bem etc., desprezando-se qualquer consideração relativa à situação pessoal do contribuinte. O STF já se manifestou, asseverando que, no caso dos impostos ditos "reais", o princípio da capacidade contributiva é prestigiado pela mera técnica da proporcionalidade.

A proporcionalidade atinge, da mesma maneira, os impostos chamados indiretos, conceituados constitucionalmente como aqueles gravames que admitem a transferência do ônus tributário, e terminam por tributar o consumidor final do produto, no contexto da regressividade. Esta, por seu turno, é característica dos impostos indiretos, os quais são exigidos pelo mesmo valor de todos os indivíduos, independentemente dos níveis de renda individuais. Diga-se, ainda, que, para atenuar a regressividade, o imposto pode ser seletivo, sendo esse um importante mecanismo inibitório da regressividade.

c) **Seletividade**: forma de exteriorização da capacidade contributiva, mostrando-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade do bem. Vale dizer, em outras palavras, que a técnica permite gravar-se com uma maior alíquota o bem mais inessencial, ou seja, na razão direta da superfluidade do bem.

Os impostos que detêm seletividade são o ICMS (art. 155, § 2.º, III, da CF) e o IPI (art. 153, § 3.º, I, da CF). É de natureza facultava a seletividade para o ICMS, portanto "pode" ser ele seletivo; A seletividade para o IPI é de natureza obrigatória, portanto, "deve" ser ele seletivo.

Ver STF: RE 592.145/SP.

Art. 167. São vedados: (...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo; (...)

Súmula 656 do STF: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

Súmula 668 do STF: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n.º 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

- "Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-lei 406/68, art. 9 § 3.º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. 2. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1.º e 3.º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido" (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 703.982/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 09.04.2013, *DJe* 07.06.2013).

- "Agravo regimental. Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. IPVA. Progressividade. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade

contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 406.955/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04.10.2011, *DJe* 21.10.2011).

CAPÍTULO II
Impostos sobre o Comércio Exterior

Seção I
Imposto sobre a Importação

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no Território Nacional.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO

Competência e sujeito ativo

O Imposto sobre a Importação (II) é de competência da União, conforme o art. 153 da CF, visando gravar a entrada no território nacional de bens procedentes do exterior (art. 19 do CTN).

Possui forte função extrafiscal por ter como objetivo proteger a indústria nacional.

Sujeito passivo

Os sujeitos passivos, à luz do art. 22 do CTN e do art. 31 do DL 37/1966 (com redação do Decreto-lei 2.472/1988), serão:

a) o importador (qualquer pessoa física ou jurídica que efetue a entrada de mercadoria proced do exterior destinada a permanecer definitivamente no País) ou o que a lei a ele equiparar;
b) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados;
c) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo remetente;
d) o adquirente de mercadoria em entreposto aduaneiro.

Fato gerador

É a entrada real ou ficta de produto estrangeiro no país. O elemento temporal, por ficção jurídica, ocorre no início do despacho aduaneiro, ou seja, no momento da apresentação (ou registro) da Declaração de Importação, ou documento equivalente, à autoridade aduaneira, para a liberação de mercadoria entrepostada ou depositada (art. 23 do DL 37/1966).

Somente haverá incidência do II no caso de permanência definitiva dos bens no país, excluindo, dessa forma, as mercadorias que ingressam temporariamente.

No caso de retorno de mercadoria (mercadoria nacional ou nacionalizada que ulteriormente regressa), considera-se satisfeita a hipótese de incidência, salvo nos seguintes casos:

a) retorno de mercadoria em consignação não vendida no prazo autorizado;

b) devolução por defeito técnico, para reparo ou substituição;

c) retorno de mercadoria por alterações na sistemática de importação no país importador;

d) retorno por motivo de guerra ou calamidade;

e) retorno por outros motivos que sejam alheios à vontade do exportador.

Base de cálculo

A base de cálculo do Imposto sobre a Importação será:

a) A quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida constante na Tarifa Aduaneira Brasil (TAB), nos casos em que a alíquota for específica (Exemplo: R$ X,XX por tonelada ou por metro – art. 20, I, do CTN);

b) A expressão monetária do produto importado (valor previsto no inc. VII, 2, do GATT – Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras), no caso de alíquota *ad valorem*. Em geral, consta da fatura expedida no local onde a mercadoria foi exportada, acrescida do valor do frete e seguro;

c) O preço de arrematação do bem, quando adquirido em licitação.

Alíquotas

São fixadas, para o comércio entre países que não pertencem ao Mercosul, por meio da TEC – Tarifa Externa Comum, desde a edição da Decisão 22, do Conselho do Mercado Comum do Sul.

A TEC representa políticas macroeconômicas comerciais integradas dos países componentes do Bloco. Aliás, no comércio entre eles, são aplicadas tarifas diferentes da TEC.

As alíquotas podem ser:

a) específicas: valor que incide sobre unidade de medida (exemplo: R$ 50,00 por m³);

b) *ad valorem*: incidência sobre o valor da operação (exemplo: 5% de R$ 10.000);

c) mista: combinação das duas formas até aqui listadas (exemplo: 10% do que exceder a R$ 5.000,00 e R$ 5,00 por kg).

Frise-se que a alíquota aplicável é a contemporânea da efetiva introdução do produto no território nacional, conforme decisão do STF (RE 73.419).

Para o cálculo do imposto, à luz do art. 143 do CTN, os valores em moeda estrangeira devem ser

convertidos pela taxa de câmbio vigente no momento da entrada da mercadoria (registro, na repartição competente, da declaração de desembaraço aduaneiro – Súmulas 46 e 47 do extinto TFR).

Notas gerais

a) O II e os tributários princípios da legalidade e anterioridade: ao Poder Executivo é facultada, dentro dos limites da lei, alterar as alíquotas do II, consoante o disposto no art. 153, § 1.º, da CF. O art. 150, § 1.º, estabelece, também, que o II não se submete aos princípios da anterioridade anual e anterioridade nonagesimal;

b) Zona Franca de Manaus: a área intitulada "zona franca" representa um local de livre comércio de importação e exportação, além de ser destinatário de incentivos fiscais especiais. A Zona Franca de Manaus foi criada pelo Dec.-lei 288/1967, e, em 2003, teve seu benefício prorrogado para 2023 pela EC 42/2003;

c) O II e o *drawback*: consiste no ressarcimento do Imposto de Importação pago pela matéria-prima ou insumos quando o produto acabado é exportado. Em 27 de abril de 2016, foi editada a Súmula 569 do STJ, com os seguintes dizeres: "Na importação, é indevida a exigência de nova certidão negativa de débito no desembaraço aduaneiro, se já apresentada a comprovação da quitação de tributos federais quando da concessão do benefício relativo ao regime de 'drawback'";

d) O II e o *dumping*: consiste na introdução, no mercado de um país, de mercadorias com preços abaixo do praticado, de modo a aniquilar a concorrência;

e) O II e o GATT – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio: firmado em 1947, na Suíça, o GATT é um importante acordo internacional do qual o Brasil é signatário. Visa estabelecer e administrar regras para o comércio internacional, ajudar os governos a reduzir tarifas alfandegárias ou aduaneiras e abolir as barreiras comerciais entre as partes contratantes;

f) O II e o Regulamento aduaneiro (RA): o Regulamento Aduaneiro normatiza as atividades aduaneiras no País, estando previsto no Dec. 6.759/2009;

g) A pena de perdimento e o pagamento do tributo: em 22 de setembro de 2016, a 2.ª Turma do STJ, no REsp 1.385.366/ES (Rel. Min. Herman Benjamin), entendeu que a eventual quitação do tributo devido (numa importação) não implica o direito ao descumprimento das normas que disciplinam a legislação alfandegária. Dessa maneira, mesmo que tenha ocorrido o adimplemento do tributo, haverá amplo espaço para a decretação administrativa da pena de perdimento de bens importados quando houver a adulteração de dados essenciais (origem do produto importado), a fim de que este chegue ao consumidor final como se fosse produto nacional (art. 105, VIII, do Decreto-Lei 37/1966). De acordo com o relator, "a pena de perdimento não constitui sanção cujo fato gerador tenha por base a inadimplência de tributo. Portanto, a circunstância de a recorrente haver adimplido a obrigação de conteúdo pecuniário não a exime de observar a legislação alfandegária e respeitar os

valores por ela protegidos. Em outras palavras, a quitação do tributo devido não implica direito ao descumprimento das normas que disciplinam o direito alfandegário".

Ver STJ: EREsp 1.316.269/SP.

Súmula 89 do STF: Estão isentas do Imposto de Importação frutas importadas da Argentina, do Chile, da Espanha e de Portugal, enquanto vigentes os respectivos acordos comerciais.

Súmula 132 do STF: Não é devida a taxa de previdência social na importação de amianto bruto ou em fibra.

Súmula 142 do STF: Não é devida a taxa de previdência social sobre mercadorias isentas do Imposto de Importação.

Súmula 302 do STF: Está isenta da taxa de previdência social a importação de petróleo bruto.

Súmula 308 do STF: A taxa de despacho aduaneiro, sendo adicional do Imposto de Importação, não incide sobre borracha importada com isenção daquele imposto.

Súmula 404 do STF: Não contrariam a Constituição os artigos 3.º, 22 e 27 da Lei 3.244, de 14.08.1957, que definem as atribuições do Conselho de Política Aduaneira quanto à tarifa flexível.

Súmula 534 do STF: O Imposto de Importação sobre o extrato alcoólico de malte, como matéria-prima para fabricação de *whisky*, incide à base de 60%, desde que desembarcado antes do Decreto-lei 398, de 30.12.1968.

Súmula 577 do STF: Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula 582 do STF: É constitucional a Res. 640/69, do Conselho de Política Aduaneira, que reduziu a alíquota do Imposto de Importação para a soda cáustica, destinada a zonas de difícil distribuição e abastecimento.

Súmula 124 do STJ: A Taxa de Melhoramento dos Portos tem base de cálculo diversa do Imposto de Importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.

Súmula 4 do TFR: É compatível com o art. 19 do Código Tributário Nacional a disposição do art. 23 do Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966.

Súmula 5 do TFR: A multa prevista no art. 60, I, da Lei 3.244, de 1957, na redação do art. 169 do Decreto-Lei 37, de 1966, não se aplica ao caso de embarque da mercadoria no Exterior após o vencimento do prazo de validade da respectiva guia de importação.

Súmula 6 do TFR: A multa prevista no art. 60, I, da Lei 3.244, de 1957, na redação do art. 169 do Decreto-lei 37, de 1966, não se aplica ao caso de embarque da mercadoria no Exterior antes de emitida a guia de importação, mas chegada ao território nacional depois da expedição do referido documento.

Súmula 27 do TFR: É legítima a exigência do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), em importação sob regime de *drawback*, realizada antes da vigência do Decreto-lei 1.626, de 1.º de junho de 1978.

Súmula 80 do TFR: É legítima a cobrança da taxa de despacho aduaneiro de empresas de energia elétrica no período compreendido entre a vigência do Decreto-lei 37, de 1966, e a data da extinção do tributo.

Súmula 97 do TFR: As resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa.

Súmula 165 do TFR: A isenção do Imposto de Importação, concedida por Resolução do CPA, não exclui a mercadoria da alíquota minorada de 1 % (um por cento), prevista na Lista Nacional Brasileira, para a Taxa de Melhoramento dos Portos.

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional. Imposto sobre Importação - II. Lingotes de zinco. Mercadoria nacional. Inconstitucionalidade do Dec. 37/1966. Precedente. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 606.102/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 27.11.2012, *DJe* 19.12.2012).

- "Tributário. Recurso especial. Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados. Regime de importação *drawback*. Suspensão. Não cumprimento das condições. Recolhimento dos tributos. Multa moratória. Não incidência. 1. Caso em que o contribuinte optou pela realização de importação de insumos pelo regime de *drawback* na modalidade suspensão, pelo qual os impostos incidentes sobre a importação (II e IPI) ficam suspensos até a posterior exportação das mercadorias produzidas, em prazo determinado. Ocorre que não houve a referida exportação, de sorte que a contribuinte efetuou o pagamento dos tributos, acrescidos de juros e correção monetária, entretanto, sem o recolhimento da multa moratória. Discute-se, então, a incidência ou não da referida multa nessas situações. 2. A multa moratória consiste em sanção imposta ao contribuinte que desrespeita o prazo de pagamento do tributo (pagamento a destempo), de forma que tem nítido caráter sancionatório e, ao mesmo tempo, a finalidade de coibir a referida prática. 3. Na espécie, não se configura o fator determinante à incidência da multa de mora, qual seja: a prática da irregularidade consistente no atraso do recolhimento, pois é o próprio Dec. 4.543/2002, no intuito de incentivar as exportações de bens fabricados no

País, que determina a suspensão da exigibilidade dos tributos por período determinado, bem como prevê a possibilidade de seu recolhimento em momento posterior, caso a exportação não se realize. 4. Efetuado o pagamento no prazo previsto pelo Decreto (trinta dias após a não concretização das exportações), não se justifica a aplicação de penalidade em razão da mora. 5. Recurso especial não provido" (STJ, 1.ª T., REsp 1.218.319/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26.08.2014, *DJe* 02.09.2014).

- "Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Imposto de Importação. Desembaraço aduaneiro. Fato gerador. Precedentes desta Corte. 1. O fato gerador do Imposto de Importação ocorre no momento do desembaraço aduaneiro. 2. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg nos EDcl no REsp 1.439.411/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12.08.2014, *DJe* 19.08.2014).

- "Administrativo e tributário. Imposto de Importação. Redução de alíquota. Exigência para desembaraço aduaneiro que se confunde com o requisito para a fruição da alíquota reduzida. Súmula 323 do STF. Recurso especial provido. 1. Recurso especial no qual se discute a possibilidade do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada, que foi retida pela autoridade aduaneira em razão da não apresentação, pelo importador, da certidão negativa de débitos, a qual é condição para o reconhecimento do direito à redução de alíquota do imposto de importação. 2. No caso, o Tribunal de origem reconheceu a necessidade de apresentação da Certidão Negativa de Débito para que o importador, por ocasião do desembaraço aduaneiro, tenha o reconhecimento do seu direito à redução de alíquota prevista na Lei 10.182/2001. Todavia, considerou que, tendo a autoridade fiscal todos os elementos para lançar eventual crédito tributário contra o importador, mesmo que não reconhecido o direito à alíquota reduzida por ausência da CND, não pode interromper o procedimento de despacho aduaneiro, à espera da comprovação da quitação de tributos, sob pena de configurar sanção política e enquadrar o caso no entendimento da Súmula 323 do STF. 3. Analisando-se as disposições do Dec.-lei 37/1966 e do Dec. 6.759/2009 (regulamento aduaneiro), não se encontra margem para que, legitimamente, mercadorias sejam retidas pela autoridade fiscal, quando o não cumprimento do requisito necessário ao desembaraço se confunde com alguma providência que implique no recolhimento a maior de tributos ou na comprovação de que foram recolhidos em sua totalidade. 4. E isso porque, no procedimento do despacho aduaneiro, a autoridade fiscal pode lançar o crédito tributário que considera devido, o que oportuniza sua cobrança por meios próprios, sem que a mercadoria importada fique à mercê do tempo e da burocracia, deixando, assim, de onerar o patrimônio do particular e o setor produtivo a que se destina. 5. Nessa linha, não pode a autoridade aduaneira exigir, para o desembaraço aduaneiro, requisito legal que se exige para a redução de alíquota de tributo federal, mormente porque, afinal, ele não é autoridade competente para reconhecer o direito do contribuinte a tal benefício (apenas confere o preenchimento dos requisitos que autorizam o benefício) e, de outro lado, o recolhimento do crédito tributário estará assegurado porque recolhido na maior alíquota, sendo do importador o ônus de, posteriormente, pleitear o que pagou a maior, se for o caso. 6. *In casu*, a autoridade fiscal

está a exigir, para fins de desembaraço aduaneiro, que o importador comprove o pagamento de tributos e contribuições federais; situação que se amolda ao entendimento da Súmula 323 do STF. Recurso especial improvido" (STJ, 2.ª T., 1.372.708/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 05.08.2014, *DJe* 15.08.2014).

- "Tributário. Imposto de Importação. Redução de alíquota prevista na MP 1.073/1995. Controvérsia sobre a necessidade do preenchimento de requisitos para a aplicação da alíquota reduzida. 1. Recurso especial no qual se discute se a redução de alíquota de imposto de importação procedida pelo art. 1.º da MP 1.073/1995 é condicionada aos requisitos do seu art. 15, o qual exige a habilitação da empresa, conforme disciplinado em regulamento, ou a autorização, caso a caso, do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. 2. No caso, o TRF da 3.ª Região entendeu que a redução de alíquota do imposto de importação para 2%, porque se deu por meio de medida provisória, que necessita da relevância e urgência para sua edição, deveria ser assegurada à impetrante, que, por ocasião da impetração, realizava o desembaraço aduaneiro de maquinário importado, quando entrou em vigência a redução de alíquota. 3. Os requisitos de urgência e relevância necessários à edição de medida provisória não têm o condão de mitigar a literalidade do comando inserto no art. 153, § 1.º, da CF/1988, também presente no art. 21 do CTN, o qual estabelece que a redução da alíquota do imposto de importação se dá conforme o atendimento das condições e dos limites estabelecidos em lei. 4. A MP 1.073/1995, em seu art. 1.º, procedeu à redução da alíquota do imposto de importação para 2%, com relação aos maquinários importados necessários à indústria automobilística em geral. Porém, em seu art. 15, a MP 1.073/1995 estabeleceu que o Poder Executivo deveria, por meio de regulamento, 'estabelecer os requisitos para habilitação das empresas ao tratamento a que se referem os artigos anteriores, bem como os mecanismos de controle necessários à verificação do fiel cumprimento do disposto nesta Medida Provisória'. E, conforme se depreende dos §§ 1.º e 2.º do art. 15, condicionou a aplicação da alíquota reduzida de 2%: (I) à habilitação das empresas (§ 1.º); ou (II) à autorização ministerial (§ 2.º), enquanto não editado o regulamento pertinente à habilitação das empresas. 5. Não há, pois, à luz do art. 111 do CTN, como se entender que a redução da alíquota do imposto de importação não dependa do cumprimento dos requisitos legais, habilitação e/ou autorização, conforme previsão dos §§ 1.º e 2.º do art. 15 da MP 1.073/1995. 6. A expressão 'poderá estabelecer, em regulamento, os requisitos para habilitação', constante do art. 15 da MP 1.073/1995 não induz à conclusão de que a alíquota de 2% seria autoaplicável por ocasião da publicação da medida provisória. Ao contrário, essa expressão contém uma determinação cogente e expressa ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo para que edite o regulamento a que se refere, disciplinando, assim, os requisitos necessários à fruição da alíquota de 2%. 7. Verifica-se, portanto, que o Tribunal de origem negou vigência ao art. 15 da MP 1.073/1995. Recurso especial provido em parte para cassar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de primeiro grau, denegando a segurança" (STJ, 2.ª T., REsp 1.449.110/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 10.06.2014, *DJe* 24.06.2014).

Seção II
Imposto sobre a Exportação

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do Território Nacional.

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional, o custo do financiamento.

Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO

Competência e sujeito ativo

Conforme redação do art. 153, II, da CF, compete à União instituir imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. O IE possui caráter eminentemente extrafiscal.

A "exportação" significa a saída, do território nacional, de mercadorias nacionalizadas para adquirente situado no exterior. O "produto nacional" é aquele produzido dentro do país. A "mercadoria nacionalizada" é a mercadoria estrangeira, importada a título definitivo (art. 212, § 1.º, do Dec. 6.759/2009), ocorrida após a sequência dos atos que a transferem da economia estrangeira para a economia nacional.

Sujeito passivo

O sujeito passivo do IE é o exportador, ou seja, qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria nacional ou nacionalizada do país (art. 27 do CTN e art. 5.º do Dec.-lei 1.578/1977).

Fato gerador

O fato gerador do IE é a saída do território nacional, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. O elemento temporal ocorre no momento da liberação, pela autoridade aduaneira, ou na data de embarque (ou saída), constantes na Declaração de Exportação. Portanto, por ficção jurídica, o fato gerador ocorre no momento em que é expedida a guia de exportação (ou documento equivalente), podendo ser o imposto exigido pela Receita Federal do Brasil, a seu critério, antes que se opere a saída da mercadoria, nos termos do art. 1.º, § 1.º, do Dec.-lei 1.578/1977.

Base de cálculo

A base de cálculo do IE será:

a) A quantidade de mercadoria: quando a alíquota previr valores fixos, aplicáveis ao modo de apresentação do bem (exemplo: R$ 15,00 por tonelada);

b) A expressão monetária ou preço normal: é o valor aduaneiro previsto no GATT para os casos

em que a alíquota for *ad valorem* (exemplo: 15% sobre o preço normal). A base de cálculo é o preço que a mercadoria teria em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional. Assim, o Fisco resulta desvinculado do valor constante na fatura comercial;

c) O preço de arrematação do produto adquirido em licitação.

Alíquotas

A TAB (Tarifa Aduaneira Brasileira) prevê dois tipos de alíquotas para o IE:

a) específicas: alíquota incidente sobre unidade de medida prevista em lei (Exemplo: R$ 12,00 por tonelada);

b) *ad valorem*: aplicação de percentual sobre o valor da operação. No presente momento, encontra-se fixada em 30%, sendo facultado ao Executivo majorá-la até cinco vezes (art. 3.º do Dec.-lei 1.578/1977), podendo alcançar a alíquota máxima de 150%.

Notas gerais

a) O IE e os tributários princípios da legalidade e anterioridade: a exemplo do que ocorre com outros impostos federais já estudados, os arts. 153, § 1.º, e 150, § 1.º, ambos da CF, afastam o IE dos princípios tributários da legalidade e anterioridade (anual e nonagesimal);

b) O IE e a prática jurídica alienígena: este tipo de imposto é pouco exigido nos países em geral, por retirar a competitividade dos produtos no comércio internacional.

Súmula 129 do STJ: O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.

- “Embargos de declaração recebidos como agravo regimental no recurso extraordinário. Imposto de Exportação. Delegação para o Poder Executivo relacionar os produtos sujeitos à incidência. Constitucionalidade. O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência,

os quais se reportam à materialidade, espaço, tempo, sujeição passiva e ativa, alíquota e base de cálculo. Trata-se dos componentes estruturais da norma impositiva. Especificamente com relação ao imposto de exportação, a definição dos produtos sujeitos à incidência é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal deste tributo. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 1.ª T., EDcl no RE 628.848/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 19.08.2014, *DJe* 10.09.2014).

- "Constitucional e tributário. Agravo regimental em agravo de instrumento. Imposto de Exportação. Fato gerador: registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex. 1. A matéria constitucional trazida pelo recurso extraordinário foi efetivamente apreciada, uma vez que os pontos nodais do acórdão recorrido situam-se sobre o fato gerador do imposto de exportação previsto no art. 153, II, bem como sobre o princípio da irretroatividade tributária, com assento nos arts. 150, III, e 5.º, XXXVI, todos da Constituição da República, sendo ainda certo que a União manejou os competentes embargos declaratórios objetivando prequestionar os dispositivos constitucionais ofendidos. 2. Não é qualquer registro no Siscomex que corresponde à expedição do documento equivalente à guia de exportação prevista no § 1.º, *in fine*, do art. 1.º do Dec.-lei 1.578/1977, como determinante da ocorrência do fato gerador do tributo. Somente o Registro de Exportação corresponde e se equipara à Guia de Exportação. 3. Editada a Resolução 2.112/1994 do Banco Central do Brasil depois dos registros de venda, mas antes dos registros de exportação, submetem-se as operações respectivas às alíquotas nelas fixadas, visto que tal fixação se dera antes da ocorrência do fato gerador. Precedentes. 4. Agravo regimental improvido, prejudicado o pedido cautelar formulado" (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 578.372/SC, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 09.02.2010, *DJe* 12.03.2010).

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Compete à União instituir impostos sobre:

I – Importação de produtos estrangeiros e exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

II – Renda e proventos de qualquer natureza e propriedade predial e territorial urbana.

III – Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

IV – Propriedade predial e territorial urbana e Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

V – Propriedade territorial rural e grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Está correto o que se afirma nos itens:

(A) I, II, III e IV apenas.

(B) I, II e III apenas.

(C) II, III e IV apenas.

(D) I e V apenas.

Resposta: D

CAPÍTULO III
Impostos sobre o Patrimônio e a Renda

Seção I
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

Competência e sujeito ativo

O Imposto Territorial Rural (ITR), um gravame de competência da União, conforme art. 153, VI, da CF, está disciplinado pela Lei 9.393/1996, sendo regulado pelo Dec. 4.382/2002.

Possui clara função extrafiscal, por auxiliar o disciplinamento da propriedade rural, ao combater os latifúndios improdutivos. O intuito deste imposto é promover uma arrecadação normal dos proprietários assíduos e produtivos, sem deixar de onerar, progressivamente, aqueles que promovem o ausentismo na propriedade rural.

Com efeito, o ITR é um imposto progressivo (art. 153, § 4.º, I, da CF), com alíquotas crescentes em função da improdutividade das propriedades.

Ademais, não incide sobre pequenas glebas rurais, conforme definidas em lei, em que o

proprietário que as explore não possua outro imóvel (art. 153, § 4.º, II, da CF).

A fiscalização e cobrança do ITR poderão ficar a cargo dos Municípios que, dessa forma, optarem, à luz do disposto na Lei 11.250/2005. Todavia, a opção não pode gerar redução do imposto nem qualquer outro tipo de renúncia fiscal. Havendo a adoção da sistemática, que beira a possibilidade de parafiscalidade no ITR, os Municípios, poderão ficar com 100% do valor arrecadado e fiscalizado (art. 158, II, "parte final", da CF).

Sujeito passivo

O sujeito passivo do ITR é qualquer pessoa que detenha direito de gozo em relação ao imóvel rural. Conforme o art. 5.º do Dec. 4.382/2002, os detentores de tal direito são:

a) proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário);

b) titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário);

c) possuidor (*ad usucapionem*): refere-se à "posse" com possibilidade de aquisição do domír ou propriedade por meio do usucapião (posse com *animus dominii*). Nos casos em que haja um proprietário e um possuidor, o primeiro será o contribuinte do ITR, em função da propriedade ter sido eleita como fato gerador. É o que comumente ocorre nos casos de arrendamento do terreno rural, em que o arrendatário detém a posse, mas o imposto é exigido do proprietário.

Se os elementos de propriedade não estiverem reunidos sob uma pessoa, aquele que detém o seu domínio útil ou a posse será o contribuinte.

Diferentemente do que ocorre com o IPTU, em que o fato gerador pode ser por natureza ou por acessão física, o fato gerador do ITR somente ocorrerá por natureza, conforme a lei civil (art. 79, 1.ª parte, do CC/2002).

Fato gerador

É a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1.º de janeiro de cada ano, conforme a redação do art. 2.º do Dec. 4.382/2002.

A propriedade é o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem, no caso, de um bem imóvel. O domínio útil consiste em um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena. Por fim, a posse se refere a situações em que o possuidor age como se fosse titular do domínio útil, portanto, tendo sua posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, a posse em análise se refere à

posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

Conceito de bem imóvel

O conceito de bem imóvel pode ser extraído do art. 19 do Código Civil (Lei 10.406/2002).

A propósito, o bem imóvel "por natureza" é o solo nu e seus agregados da própria natureza (vegetação, árvores etc.), sem considerar o cultivo ou construções, compreendendo as árvores e os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Nessa toada, o bem imóvel "por acessão" é tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão, como o caso de formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, de construção e edificação.

Conceito de zona rural

Após a declaração da inconstitucionalidade pelo Senado do art. 6.º da Lei 5.868/1972, que continha a definição de zona rural, foi necessário estabelecer tal definição por exclusão, a partir do conceito de zona urbana.

A zona urbana, conforme definida pelo art. 32, § 1.º, do CTN, é delimitada por lei municipal, observados os requisitos do CTN, com presença de melhoramentos contidos em pelo menos dois dos incs. do § 1.º do art. 32 do CTN.

Dessa forma, para a definição de zona rural, utiliza-se o critério da localização, averiguando-se se o imóvel localiza-se em zona urbana; caso negativo, por exclusão, o imóvel localiza-se em zona rural.

Áreas de expansão urbana

A lei municipal pode considerar "urbanas" as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, mesmo que tais áreas estejam localizadas fora da zona urbana definida pela lei municipal e que tais áreas não preencham os dois requisitos mínimos, conforme o mandamento inserto no art. 32, § 1.º, do CTN.

Elemento temporal do fato gerador

Ocorre em 1.º de janeiro de cada exercício, por ficção jurídica, conforme o art. 2.º do Dec. 4.382/2002, e pelo art. 1.º da Lei 9.393/1996.

O fato de transferir, vender ou doar a terceiros, por várias vezes no mesmo ano, ou permanecer com o proprietário, não altera o elemento temporal.

Elemento espacial do fato gerador

A propriedade, domínio útil ou posse do imóvel devem estar fora da zona urbana, legalmente definida.

Base de cálculo

Utiliza-se o valor fundiário do imóvel (art. 30 do CTN c/c art. 8.º da Lei 9.393/1996 e art. 32 do Dec. 4.382/2002). Tal valor corresponde ao Valor da Terra Nua (VTN), que reflete o preço de mercado de terras, apurado em 1.º de janeiro do ano.

Por "terra nua" entende-se o valor de mercado, excluídos os valores das construções, benfeitorias, culturas permanentes etc. Compreende o valor das árvores e frutos pendentes, do espaço aéreo e o subsolo.

Alíquotas

Serão proporcionais e progressivas, conforme o grau de utilização da área rural, e estabelecidas consoante a tabela do art. 34 do Dec. 4.382/2002. Observe:

<table>
<tr><th>Área (ha)</th><th>Grau de exploração/utilização</th><th>Alíquota</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Até 50 ha</td><td>80%</td><td>0,03%</td></tr>
<tr><td>Até 30%</td><td>1,00%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Acima de 5000 ha</td><td>80%</td><td>0,45%</td></tr>
<tr><td>Até 30%</td><td>20,00%</td></tr>
</table>

Argumenta-se que existe a possibilidade de confisco nos casos de imóveis acima de 5000 ha, em que o grau de utilização não alcance os 30%. No espaço de cinco anos (5 x 20% = 100%), o valor integral da propriedade seria consumido pela carga tributária. Não há dúvida de que, mesmo que o imposto tenha o intuito de desestimular as propriedades improdutivas, a tributação não poderá ter caráter confiscatório.

Notas gerais

a) O ITR e a reforma agrária: o ITR incide sobre imóveis declarados de interesse social para fins

de reforma agrária, enquanto não ocorrer a transferência da propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse (art. 2.º, § 1.º, I e II, do Dec. 4.382/2002). Observe que o art. 184, § 5.º, da CF prevê um caso de imunidade para as operações de transferência de bem imóvel em caso de reforma agrária;

b) Imóvel pertencente a mais de um Município: deverá ser enquadrado no município onde está a sede do imóvel; se esta não existir, o enquadramento se dará no município onde se situa a maior parte da área do imóvel, conforme o art. 7.º, § 1.º, do Dec. 4.382/2002;

c) Imunidade específica: é concedida a imunidade para pequenas glebas rurais, cuja definição se fará em lei, quando o proprietário as explorar só ou com sua família e não possuir outro imóvel. É a chamada "imunidade do mínimo existencial", constante do art. 153, § 4.º, II, da CF. A regra independe, em relação ao conceito de família, da existência de casamento ou de prole legítima. Em verdade, o mandamento acaba servindo como um estímulo à contenção de geração de empregos, pois a benesse constitucional só existirá para o imóvel explorado com exclusivismo pelo proprietário ou por sua família.

Frise-se que a expressão "pequena gleba rural", definida pela Lei 9.393/1996, indica os imóveis com área igual ou inferior a 100 ha, se estiver localizada na Amazônia ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; 50 ha, no polígono das secas ou Amazônia oriental; 30 ha, se localizada em qualquer outro município.

A questão reside no fato de a referida lei se mostrar como ordinária, tendo sido, por isso, decretada inconstitucional.

A nosso ver, fazendo-se uma analogia com o art. 191 da CF, enquanto não houver lei complementar disciplinando a questão, "pequena gleba rural" será aquela que possuir no máximo 50 ha. Note o dispositivo: "Art. 191. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade";

d) Declarações do ITR: as principais declarações para o ITR são a DIAC (Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR) e a DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR);

e) Súmula 595 do STF: "É inconstitucional a Taxa Municipal de Conservação de Estradas de Rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do ITR" (art. 145, § 2.º, da CF c/c art. 77, parágrafo único, do CTN);

f) Domicílio fiscal: o domicílio tributário é o do Município do imóvel, sendo vedada a eleição de qualquer outro.

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. (...)

§ 5.º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Art. 191. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade.

Parágrafo único. Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião.

Súmula 595 do STF: É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural.

Súmula 139 do STJ: Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional propor execução fiscal para cobrança de crédito relativo ao ITR.

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITR. Progressividade de alíquo em período anterior à EC 42/2003. Lei 8.847/1994. Inexistência de contrariedade à redação original do 153, § 4.º, da CF. Art. 145, § 1.º, da CF. Necessidade de todos os impostos guardarem relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo, independentemente de possuírem caráter real ou pessoal. Impostos diretos. Utilização de alíquotas progressivas. Constitucionalidade. Agravo regimental a que se nega provimento. I – Nos termos do art. 145, § 1.º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas. II – Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas

para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003. III – Agravo regimental a que se nega provimento” (STF, 2.ª T., AgRg no RE 720.945/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.09.2014, *DJe* 18.09.2014).

- “Recurso extraordinário. 2. Tributário. ITR. 3. A nova configuração do ITR disciplinada pela MP 399 somente se aperfeiçoou com sua reedição de 07.01.1994, a qual por meio de seu Anexo alterou as alíquotas do referido imposto. 4. A exigência do ITR sob esta nova disciplina, antes de 01 de janeiro de 1995, viola o princípio constitucional da anterioridade tributária (art. 150, III, *b*). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (STF, 2.ª T., RE 448.558/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 29.11.2005, *DJ* 16.12.2005).

- “Tributário. Embargos à execução. ITR. Isenção. Área de reserva legal. Averbação na matrícula do imóvel. Necessidade. 1. A jurisprudência do STJ tem entendido que, quando se trata da ‘área de reserva legal’, é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR. 2. ‘É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.’ (REsp 1027051/SC, rel. p/ acórdão Min. Mauro Campbell Marques, 2.ª T., j. 07.04.2011, *DJe* 17.05.2011). Agravo regimental improvido” (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag no REsp 555.893/SC, Rel. Min. Humberto Martins, j. 02.10.2014, *DJe* 13.10.2014).

- “Tributário. ITR. Isenção. Ato Declaratório Ambiental (ADA). Prescindibilidade. Precedentes. Área de reserva legal. Averbação na matrícula do imóvel. Necessidade. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que ‘é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental – ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)’ (AgRg no REsp 1.310.972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2.ª T., j. 05.06.2012, *DJe* 15.06.2012). 2. Quando se trata de ‘área de reserva legal’, as Turmas da 1.ª Seção firmaram entendimento no sentido de que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR. 3. Concluir que se trata de área de preservação permanente, e não de área de reserva legal, não é possível, uma vez que a fase de análise de provas pertence às instâncias ordinárias, pois, examinar em recurso especial matérias fático-probatórias encontra óbice da Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido” (STJ, 2.ª T., AgRg nos EDcl no Ag em REsp 510.529/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 23.09.2014, *DJe* 06.10.2014).

(CESPE/Promotor de Justiça Substituto/MPE-RR/2017) Um imóvel localizado na área urbana de determinado município é utilizado por seu proprietário comprovadamente para o exercício exclusivo de atividades agrícola e pecuária. Nessa situação hipotética,

(A) é cabível apenas a cobrança do ITR, por expressa previsão legal, uma vez que o imóvel é utilizado em exploração agrícola e pecuária.

(B) o IPTU e o ITR serão tributos devidos e cobrados cumulativamente, pois se referem a dois fatos geradores distintos IPTU será devido em razão da propriedade urbana; o ITR será devido pelo uso de imóvel em atividades agrícola e pecuária.

(C) embora sejam devidos, os dois tributos não poderão ser cobrados cumulativamente, pois ambos incidem sobre o mesmo bem, devendo ser aplicado o princípio da não cumulatividade: o contribuinte terá o direito de descontar do valor do IPTU devido o montante que for eventualmente pago a título de ITR.

(D) somente será cabível a cobrança do IPTU, uma vez que o critério aplicado pelo CTN é o da localização do imóvel, sendo irrelevante a destinação dada por seu proprietário.

Resposta: A

(CESPE/Promotor de Justiça Substituto/MPE-RR/2017) A tributação sobre a propriedade rural, fundamental para o desenvolvimento agrário, tem como espécie o ITR, tributo de competência da União. A respeito das características desse imposto, assinale a opção correta.

(A) É um imposto progressivo: quanto mais alto for o valor do objeto que recebe o gravame tributário, maior será a alíquota e, portanto, o ônus imputado ao contribuinte.

(B) O contribuinte do imposto é o real proprietário do imóvel rural; aquele que for apenas possuidor não será considerad contribuinte do imposto.

(C) É classificado como um imposto proporcional, ou seja, a alíquota é constante e o resultado aumenta à medida que aumenta o valor do bem sobre o qual ele incide.

(D) O município poderá optar por fiscalizá-lo e cobrá-lo e, até mesmo, reduzi-lo de forma discricionária, conforme a política agrária local.

Resposta: A

(CESPE/Procurador Municipal/Prefeitura de Belo Horizonte – MG/2017) Em determinado município, uma associação de produtores rurais solicitou que o prefeito editasse lei afastando a incidência do ITR para os munícipes que tivessem idade igual ou superior a sessenta e cinco anos e fossem proprietários de pequenas glebas rurais, assim entendidas as propriedades de dimensão inferior a trezentos hectares. O prefeito, favorável ao pedido, decidiu consultar a procuradoria municipal acerca da viabilidade jurídica dessa norma.

Com relação a essa situação hipotética, assinale a opção correta de acordo com as normas constitucionais e a legislação tributária vigente.

(A) O ITR é um imposto da União e, por conseguinte, é vedado atribuir aos municípios, que não detêm competência par legislar sobre essa matéria, a responsabilidade por sua fiscalização.

(B) Cabe ao município a competência legislativa sobre o ITR, podendo ele instituir hipóteses de isenção e de não incidência.

(C) O ITR é um imposto de competência da União, não podendo o município reduzi-lo ou adotar qualquer renúncia fisca

(D) A CF prevê a imunidade fiscal para os proprietários de pequenas glebas rurais que tenham idade igual ou superior a sessenta e cinco anos.

Resposta: C

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) é

(A) de competência da União e do Município onde está localizado o imóvel.

(B) de competência da União; é possível ao Município onde está localizado o imóvel somente fiscalizara cobrança do imposto.

(C) de competência da União; é possível ao Município onde está localizado o imóvel somente cobrar o imposto.

(D) de competência da União, porém é possível ao Município onde está localizado o imóvel fiscalizar e cobrar o imposto

Resposta: D

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) No que se refere aos impostos sobre o patrimônio imobiliário, assinale a alternativa que contém afirmativa correta.

(A) Não se sujeita ao IPTU, mas ao ITR, o imóvel que, embora situado na zona urbana, comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

(B) O lançamento do ITR não ocorre por homologação, mas de ofício.

(C) A base de cálculo do ITR compreende as construções e as pastagens cultivadas.

(D) As alíquotas do ITR variam entre 1% e 25%, conforme a área total e o grau de utilização do imóvel.

Resposta: A

(FCC/Analista de Controle Externo-Atividade Jurídica/TCE-CE/2015) O ITR

(A) tem a Prefeitura como sujeito ativo da respectiva relação jurídico-tributária, substituindo-se à União no exercício da função de fiscalização e cobrança desse imposto.

(B) terá a arrecadação repartida entre a União e a Prefeitura, nos casos de esta optar pelo exercício das funções de fiscalização e cobrança desse imposto.

(C) incidirá, em detrimento da cobrança do IPTU, sobre a propriedade localizada em área urbana utilizada para a exploração extrativa vegetal.

(D) será cobrado conjuntamente com o IPTU, de competência municipal, sobre propriedades rurais situadas nas zonas urbanas, definidas em lei municipal, que contem com determinados melhoramentos construídos ou mantidos pelo Poder Público.

(E) não pode ser exigido inclusive sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário ou arrendatário que não possua outras propriedades.

Resposta: C

(PGR/Procurador da República/2015) Indique a opção correta:

(A) A base de cálculo do Imposto Territorial Rural – ITR é o valor da terra nua tributável, que é o valor do imóvel excluído valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens e florestas plantadas;

(B) A tributação do lucro líquido de uma empresa pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, instituída pela União Federal, configura dupla imposição vedada porque decorrente do mesmo fato gerador;

(C) Estabelecimento prestador de serviços está situado em determinado município, mas a efetiva prestação do serviço ocorre em outro município, e ambos se consideram competentes para a cobrança do ISS. Nesse quadro, exsurge um conflito aparente de competência, que se resolve com a interferência do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

(D) O art. 150, IV, da Constituição Federal estabelece o não confisco como princípio a ser aplicado aos tributos, vale

dizer, a restrição não se aplica as multas tributárias.

Resposta: A

Seção II

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1.º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

§ 2.º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio

útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

Competência e sujeito ativo

O IPTU está previsto no art. 32 e ss. do CTN e no art. 156, I, da CF, ambos dispondo ser o Município o sujeito ativo competente para instituição do imposto.

Sujeito passivo

Os sujeitos passivos do IPTU são os titulares de qualquer direito inerente à propriedade. Podemos destacar, a título exemplificativo, o proprietário, o titular de domínio útil e o possuidor com *animus domini*, isto é, aquele que exerce a posse com a manifesta intenção de ser dono.

Ver STF: RE 601.720.

Fato gerador

O imposto de competência dos Municípios tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, que esteja localizado em zona urbana do Município.

O fato gerador do IPTU dar-se-á com a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do Município, consubstanciando-se, mediante ficção jurídica, no primeiro dia do ano civil (1.º de janeiro).

Propriedade: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.

Domínio útil: um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena.

Posse: manifesta-se, no caso de incidência de IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio útil, portanto, na posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

Impende destacar que o conceito de bem imóvel, seja por natureza ou acessão física, é decorrente da legislação civil e está previsto nos arts. 79, primeira parte, e 1.248 do Código Civil.

Quanto ao conceito de zona urbana, note os §§ 1.º e 2.º do art. 32 do CTN.

Resumidamente, o fato gerador do IPTU é norteado por dois elementos: espacial e temporal. O primeiro é o território urbano do Município, e o segundo, a cobrança anual (1.º de janeiro de cada ano, mediante ficção jurídica). Ver STJ: REsp 1.482.184/RS-2015.

Base de cálculo

A base de cálculo do IPTU será o valor venal do imóvel, desconsiderando os valores advindos de bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel.

A propósito, conforme o § 2.º do art. 97 do CTN, a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, com índices oficiais de correção monetária, não implica majoração do tributo. Por outro lado, se houver excesso em relação aos índices oficiais, poderá será declarado indevido o aumento, por violar o princípio da legalidade tributária. É o teor da Súmula 160 do STJ.

Nesse sentido, "a majoração da base de cálculo do IPTU depende da elaboração de lei, exceto nos casos de simples atualização monetária, em atendimento ao princípio da reserva legal. Não pode o Município, por simples Decreto, atualizar o valor venal dos imóveis, para fins de cálculo do IPTU, com base na Planta de Valores, ultrapassando a correção monetária autorizada por ato administrativo. Recurso conhecido e provido (STJ, REsp 31.532/RS – 1995)".

Tal entendimento pode ser ratificado nos dizeres elucidativos da Súmula 160 do STJ, cuja transcrição segue, *ad litteram*: "É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

Há possibilidade, entretanto, que, mesmo atualizado monetariamente, não se consiga alcançar o valor venal real do imóvel. Nessa hipótese, quando se pensa em "atualizar" com índices superiores aos da correção monetária do período, pode não se ter apenas uma "atualização", mas uma majoração, o que só será possível por meio de lei, em razão da estrita legalidade tributária ou tipicidade cerrada.

Alíquotas

O IPTU é imposto norteado pela técnica de incidência de alíquotas progressivas, uma vez que a Constituição Federal admite-as, explicitamente, nos arts. 156, § 1.º, I e II, e 182, § 4.º, II.

A progressividade no IPTU pode ser (i) fiscal ou (ii) extrafiscal. A primeira tem por objetivo promover o aumento da arrecadação, levando em conta a capacidade contributiva, com fundamento no § 1.º do art. 145 da CF. Já a segunda liga-se à necessidade de desestimular os contribuintes a realizarem determinadas ações, por considerá-las inconvenientes ou nocivas ao interesse público.

Importante mencionar que, até o advento da EC 29/2000, à luz dos arts. 156, § 1.º, e 182, § 4.º, da

CF, o IPTU era um imposto norteado apenas pela progressividade extrafiscal no tempo, objetivando dar à propriedade o adequado aproveitamento da propriedade, com o reflexo cumprimento de sua função social.

Com o advento da EC 29/2000, acrescentaram-se ao § 1.º do art. 156 os incs. I e II, prevendo-se a progressividade fiscal, em razão do valor, localização e uso do imóvel.

Insta destacar que a EC 29/2000 recebeu severas críticas ao estabelecer a hipótese de progressividade fiscal para o IPTU, uma vez que referido imposto é de natureza real e, como se nota no art. 145, § 1.º, da CF, a progressividade fiscal está relacionada aos impostos de natureza pessoal. Nesse caso, seguindo o entendimento do STF, os impostos reais tendem à proporcionalidade, e não à progressividade.

Por fim, a Súmula 668 do STF dispôs “ser inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Ver STF: AgR no RE 542.485-2013.

Notas gerais

a) Sítios de recreio

A propriedade de sítios de recreio pode ser considerada fato gerador do IPTU, se estiverem situadas em zona urbana ou em área de expansão urbana, em atendimento aos requisitos elencados no art. 32 do CTN. Entretanto, hodiernamente a localização do imóvel não é mais critério a ser levado, isoladamente, em consideração para se definir o tributo incidente sobre o indigitado bem. A esse propósito, temos notado iterativas decisões não só de tribunais estaduais, mas também do próprio STJ (REsp 1.112.646/SP; REsp 492.869/PR), no sentido de preterir o critério de localização do imóvel em detrimento do critério de sua destinação econômica. Tal mudança de posicionamento se deu em função das alterações produzidas pelo art. 15 do Dec.-lei 57/1966, que, a despeito de ter sido revogado por meio do art. 6 da Lei 5.868/1972, veio a ser posteriormente revigorado com a declaração de inconstitucionalidade do referido art. 6 da Lei 5.868/1972, pelo STF.

Dessa forma, tendo em vista a insuficiência ínsita ao critério de localização, deve ser prestigiada a tributação dos imóveis localizados em zona urbana segundo o critério de sua destinação econômica.

b) Locatário e IPTU

O locatário e o comodatário jamais poderão representar-se como contribuintes do IPTU, por não praticarem o *animus domini* e possuírem o imóvel como simples detentores de coisa alheia. Podem, entretanto, figurar como responsáveis tributários.

Súmula 37 do STF: Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia.

Súmula 539 do STF: É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Súmula 583 do STF: Promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano.

Súmula 589 do STF: É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

Súmula 668 do STF: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n.º 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Súmula 724 do STF: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Súmula 160 do STJ: É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

Súmula 397 do STJ: O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Súmula 399 do STJ: Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

- "Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2013, *DJe* 24.02.2014).

- "Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. IPTU. Entidade religiosa. Imunidade. Imóvel conexo ao templo. Utilização de acordo com os fins institucionais. Pretensão que demandaria reexame do acervo probatório. Súmula 279/STF. O Tribunal

de origem assentou que a entidade agravada exerce prioritariamente atividades religiosas em suas edificações, motivo pelo qual poderia gozar da imunidade. Desse modo, infere-se que a desoneração fora reconhecida em razão da compatibilidade com os requisitos indispensáveis para tanto. Não cabe ao Supremo Tribunal Federal adotar conclusões diversas quanto ao cumprimento das condições necessárias à fruição da imunidade, visto que tal providência desborda da competência desta Corte. Aplica-se ao caso a Súmula 279/STF. Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 1.ª T., AgRg no Ag em RE 685.246/MG, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 05.08.2014, *DJe* 22.08.2014).

- "Constitucional. Tributário. IPTU. Progressividade anterior à EC 29/2000. Inconstitucionalidade. Cobrança com base na alíquota mínima. Relevância jurídica e econômica da questão constitucional. Existência de repercussão geral" (STF, Tribunal Pleno, RE 602.347-RG/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 22.10.2009, *DJe* 20.11.2009).

- "Tributário. Agravo regimental em agravo em recurso especial. IPTU. Sujeito passivo. Ausência de *animus domini*. Proprietário em sentido formal. Agravo regimental não provido. 1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana. 2. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 544.086/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23.09.2014, *DJe* 30.09.2014).

- "Tributário. Agravo regimental em recurso especial. Execução fiscal. IPTU. Prescrição. Termo inicial. Notificação do contribuinte. Súmula 397/STJ. Agravo regimental não provido. 1. 'O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço' (Súmula 397/STJ). 2. Ocorrendo o transcurso de cinco anos entre a data da notificação do contribuinte e o ajuizamento da ação, verifica-se a ocorrência da prescrição. 3. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.458.442/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12.08.2014, *DJe* 19.08.2014).

- "Tributário. IPTU. Imóvel adquirido em hasta pública. Responsabilidade tributária do arrematante afastada. 1. Cinge-se a controvérsia à responsabilidade do arrematante pelo pagamento do IPTU quando o imóvel sobre o qual incidiu a exação foi objeto de aquisição em hasta pública. 2. A jurisprudência desta Corte ratificou o entendimento segundo o qual 'a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária.' (REsp 1059102/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª T., j. 03.09.2009, *DJe* 07.10.2009 – grifo nosso). Agravo regimental improvido" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 510.139/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.06.2014, *DJe* 12.06.2014).

- "Tributário. Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Majoração. Legalidade tributári (CTN, art. 97, II, §§ 1.º e 2.º). Valor venal do imóvel. Atualização. Ato do Poder Executivo. Precedentes do STF e do STJ. – A majoração da base de cálculo do IPTU

depende da elaboração de lei, exceto nos casos de simples atualização monetária, em atendimento ao princípio da reserva legal. – Não pode o município, por simples decreto, atualizar o valor venal dos imóveis, para fins de cálculo do IPTU, com base na planta de valores, ultrapassando a correção monetária autorizada por ato administrativo. – Recurso conhecido e provido" (STJ, 2.ª T., REsp 35.117/RS, Rel. Min. Peçanha Martins, j. 27.10.1993, *DJ* 29.11.1993).

- "Tributário. Imóvel na área urbana. Destinação rural. IPTU. Não incidência. Art. 15 do Dec.-lei 57/1966. Recurso repetitivo. Art. 543-C do CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do Dec.-lei 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Res. 8/2008 do STJ" (STJ, 1.ª Seção, REsp 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 26.08.2009, *DJe* 28.08.2009).

- "Tributário. IPTU. ITR. Fato gerador. Imóvel situado na zona urbana. Localização. Destinação. CTN, art. 32. Dec.-lei 57/1966. Vigência. 1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR. 2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Dec.-lei 57/1966 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. 3. A jurisprudência reconheceu validade ao Dec.-lei 57/1966, o qual, assim como o CTN, passou a ter o *status* de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do Dec.-lei 57/1966, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal. 4. Recurso especial provido" (STJ, 1.ª T., REsp 492.869/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 15.02.2005, *DJ* 07.03.2005).

(COPESE – UFT/Procurador Municipal/Prefeitura de Palmas – TO/2016) Em relação às determinações constitucionais sobre a tributação, analise as afirmativas a seguir.

I. Em relação à majoração de sua alíquota, o IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados, não deve obediência ao prin da legalidade, nem ao princípio da anterioridade, mas deve obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal.

II. O IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, pode ser progressivo em razão do valor do imóvel ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

III. O ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, será fiscalizado e cobrado pelos municípios que assim optarem

na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

IV. É da competência dos Estados a instituição de ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, sobre o transporte municipal.

Indique a alternativa CORRETA.

(A) Apenas as afirmativas I, II e III estão corretas.

(B) Apenas as afirmativas II e III estão corretas.

(C) Apenas as afirmativas I e III estão corretas.

(D) Apenas as afirmativas I, II e IV estão corretas.

Resposta: A

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE 639632 AgR/MS, ao analisar a questão relativa à cobrança progressiva do IPTU estabeleceu alguns parâmetros e, de acordo com tal julgamento, é correto afirmar que

(A) a parafiscalidade é o fenômeno por meio do qual se busca a concretização da função social da propriedade.

(B) é inconstitucional o regime de alíquotas progressivas do IPTU com base no valor venal do imóvel.

(C) a progressividade extrafiscal também tem previsão normativa no Estatuto da Cidade.

(D) os pressupostos e condições para aplicação da progressividade extrafiscal e da progressividade fiscal devem ser os mesmos.

Resposta: C

(FGV/Auditor Substituto/TCE-RJ/2015) O Município Alfa altera a legislação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que, graças às inovações introduzidas, passa a ter alíquotas (i) diferenciadas pela localização do imóvel; e (ii) progressivas conforme o valor do imóvel. Nesse contexto, é correto afirmar que:

(A) é constitucional a inovação introduzida no item (i), apenas;

(B) é constitucional a inovação introduzida no item (ii), apenas;

(C) é constitucional a inovação introduzida em ambos os itens;

(D) é inconstitucional a inovação introduzida em ambos os itens, pois a diferenciação e a progressividade de alíquota do IPTU é tema reservado à lei complementar nacional;

(E) é inconstitucional a inovação introduzida em ambos os itens, pois nem mesmo por lei complementar se admite a diferenciação e a progressividade de alíquota do IPTU em razão da localização e do valor do imóvel.

Resposta: C

(FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO/2015) A Constituição Federal, no inciso I do seu art. 156, estabelece:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;”

De acordo com a Constituição Federal, o IPTU está sujeito aos princípios da legalidade,

(A) irretroatividade, exceto no que diz respeito ao desmembramento de um município em dois ou mais municípios, anterioridade e anterioridade nonagesimal (noventena).

(B) irretroatividade, anterioridade e anterioridade nonagesimal (noventena), sendo que o princípio da noventena não se aplica a fixação da base de cálculo do IPTU.

(C) irretroatividade, anterioridade nonagesimal (noventena), não se aplicando o princípio da anterioridade ao exercício em que houver desdobramento de um município em dois ou mais municípios.

(D) exceto no que diz respeito à fixação de sua base de cálculo, que pode ser estabelecida por decreto, irretroatividade, anterioridade, mas não está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal (noventena).

(E) exceto no que diz respeito à variação de sua alíquota, que pode ser aumentada por decreto, irretroatividade,

anterioridade e anterioridade nonagesimal (noventena).

Resposta: B

Seção III

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1.º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa

jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2.º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os três primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3.º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4.º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS

Competência e sujeito ativo

O ITBI (ou ITIV), um imposto de competência dos Municípios, está definido no art. 156, II, da CF, a seguir transcrito:

Art. 156 da CF: "Compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...) II – transmissões *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (...)".

Vale destacar que, com o advento da Constituição Federal de 1988, os Estados e o Distrito Federal ficaram com a competência para instituição e cobrança do tributo relativo à transmissão *causa mortis* e por doação – o ITCMD (art. 155, I) –, restando aos Municípios a tributação sobre a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis (art. 156, II). Portanto, com a separação de incidências, entende-se que o art. 35 do CTN foi derrogado, porquanto prevê regra com respaldo na Constituição anterior, que estabelecia a competência dos Estados para a instituição do imposto *inter vivos* e *causa mortis*.

Sujeito passivo

O sujeito passivo do ITBI pode ser o adquirente ou o transmitente do bem imóvel. O art. 42 do CTN dispõe que qualquer das partes pode ser sujeito passivo do imposto.

Fato gerador

O fato gerador ocorre com a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II, da CF e art. 35 do CTN).

Assim, excluem-se da incidência do ITBI as hipóteses reais de garantia, como anticrese, hipoteca e penhor.

Devemos analisar, em tempo, os elementos espacial e temporal do fato gerador. Quanto ao elemento espacial, será o território do Município da situação do bem (art. 156, II e § 2.º, II, da CF); no tocante ao elemento temporal, será o momento da transmissão ou da cessão (art. 156, II, da CF; art. 35 do CTN).

Base de cálculo

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos. É o valor de mercado, não sendo importante o preço de venda constante da escritura. Em outras palavras, será o preço de venda, à vista, em condições normais de mercado, consoante doutrina pacífica e legislação (art. 156, II, da CF; art. 35 do CTN).

Caso o fisco não aceite o valor, caberá o arbitramento (art. 148 do CTN). Ver STJ: REsp 1.099.480/MG-2014.

Alíquotas

Por ser imposto de natureza real, as alíquotas do ITBI são proporcionais, ou seja, incidem em percentagem única sobre as diversas bases de cálculo. Isso quer dizer que o ITBI não admite alíquotas progressivas, bem como, inexiste previsão constitucional permissiva, conforme entendimento majoritário na doutrina e jurisprudência. A propósito, o STF, com a edição da Súmula 656, corroborou a tese de que a progressividade no ITBI é inconstitucional, uma vez detendo o imposto a natureza real e não podendo variar conforme a capacidade contributiva do contribuinte. Ver STF: AgR no RE 542.485-2013.

Notas gerais

a) O ITBI e o momento do fato gerador: em que pese as divergências doutrinárias, é certo afirmar que o fato gerador do ITBI dar-se-á com o Registro Imobiliário do imóvel. Esse é o entendimento ratificado no STJ (REsp 12.546/RJ-1992);

b) O ITBI e o usucapião: a hipótese de usucapião não é passível de incidência de ITBI, haja vista tratar-se de modo originário de aquisição da propriedade, ou seja, o sujeito usucapiente será considerado o primeiro titular, não havendo transmissão por ausência de um alienante voluntário;

c) O ITBI e a partilha de bens: quanto à partilha de bens, deve-se considerar que somente incidirá o ITBI nas hipóteses em que ficar caracterizada a transmissão acima da meação ou quinhão. O excesso é que gera a tributação. Se oneroso, incidirá o ITBI; se gratuito, incidirá o ITCMD;

d) O ITBI e a imunidade específica: a Constituição Federal estabelece imunidades específicas ao ITBI. Note-as: não incidirá o imposto nos casos de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (art. 156, § 2.º, II, da CF). A preponderância existe se a atividade

representar mais de 50% da receita operacional, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes (art. 37, § 1.º, do CTN);

e) ITBI e a promessa de venda: a promessa particular de venda como um contrato preliminar à escritura pública (não assinada) de compra e alienação (contrato principal) não é objeto de incidência do ITBI, posto que é negócio não encerrado; portanto, simulado.

Súmula 75 do STF: Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador.

Súmula 108 do STF: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local.

Súmula 110 do STF: O Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.

Súmula 111 do STF: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação.

Súmula 112 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula 113 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula 115 do STF: Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do Juiz, não incide o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*.

Súmula 326 do STF: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a transferência do domínio útil.

Súmula 328 do STF: É legítima a incidência de Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a doação de imóvel.

Súmula 329 do STF: O Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.

Súmula 331 do STF: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, no

inventário por morte presumida.

Súmula 435 do STF: O Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, pela transferência de ações, é devido ao Estado em que tem sede a companhia.

Súmula 470 do STF: O Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocadamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.

Súmula 590 do STF: Calcula-se o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

Súmula 656 do STF: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

Súmula 132 do TFR: Os fundos de reserva e os lucros suspensos, enquanto não distribuídos, integram o patrimônio da sociedade e devem ser considerados para efeito de tributação, ainda que pessoa pública detenha a maioria das ações do seu capital.

- "Tributário. Processual civil. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Mandado de segurança. Inadequação da via eleita. Direito líquido e certo. Súmula 7/STJ. Imóvel alienado judicialmente. Valor venal correspondente ao valor da arrematação. Critério para cálculo do ITBI. Valor da arrematação. Precedentes. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que, via de regra, aferir a adequação da via eleita, bem como a existência ou não de direito líquido e certo que ampare a ordem mandamental, demanda a incursão no conjunto fático-probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ. 2. É entendimento pacífico deste STJ que, nas hipóteses de alienação judicial do imóvel, seu valor venal corresponde ao valor pelo qual foi arrematado em hasta pública, inclusive para fins de cálculo do ITBI. Precedentes: AgRg no REsp 1.386.560/MG, Rel. Min. Humberto Martins, 2.ª T., j. 06.05.2014, *DJe* 13.05.2014 e AgRg no REsp 1.317.793/MG, de minha relatoria, 1.ª T., j. 22.10.2013, *DJe* 29.10.2013. 3. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 437.720/MG, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 16.09.2014, *DJe* 24.09.2014).

- "Apelação. ITBI. Unidade habitacional inserida no 'Programa Minha Casa, Minha Vida'. Art. 3.º, V, da Lei Municipal 10.086/1989, com nova redação dada pela Lei Municipal 13.71/2005. Isenção tributária reconhecida no Município. Edificações habitacionais que não abrangem as áreas externas ou comuns. Recurso desprovido" (TJSP, 14.ª Câm. de Direito Público, Ap 0008653-88.2013.8.26.0566, Rel. Des. Octavio Machado de Barros, j. 09.10.2014).

- "Imposto. ITBI. São Paulo. Embargos à execução. Recolhimento do tributo baseado no val arbitrado de mercado do bem. Inadmissibilidade. Hipótese em que a Lei Municipal 1.154/1991 estabelecia como base de cálculo do ITBI o valor venal ou o da transação. Afronta ao princípio da legalidade. Somente lei pode estabelecer nova base de cálculo para tributos, nos termos do art. 97, I, § 1.º da CF. Inconstitucionalidade do Decreto Municipal 46.228/2005 declarada pelo C. Órgão Especial. Recurso desprovido" (TJSP, 14.ª Câm. de Direito Público, Ap 9000095-54.2007.8.26.0090, Rel. Des. Rodolfo César Milano, j. 09.10.2014).

- "Mandado de segurança. Apelação. ITBI. Base de cálculo que corresponde ao valor venal dos bens adquiridos. Incidência no momento da aquisição dos lotes de terreno e não por ocasião do registro da posterior edificação. Súmula 470 do STF. Ordem concedida. Sentença mantida. Art. 252 do RITJSP. Recursos não providos" (TJSP, 14.ª Câm. de Direito Público, Ap c/ Reexame Necessário 0001559-38.2012.8.26.0077, Rel. Des. Octavio Machado de Barros, j. 09.10.2014).

- "Agravo inominado em apelação. Direito tributário. Mandado de segurança. ITBI. Fato gerador. Transmissão definitiva. Manutenção da sentença que reconhece a ilegalidade da cobrança de ITBI quando da celebração de contrato de promessa de compra e venda, e por consequência, da cobrança de encargos moratórios ao tempo do pagamento do tributo. Irresignação do Município do Rio de Janeiro. O fato gerador do ITBI não está configurado até o registro do título translativo no RGI, quando então ocorre a transferência da propriedade imobiliária. Inexigibilidade do tributo no curso do cumprimento da promessa de compra e venda, vez que esta não transfere a propriedade do bem. Precedentes jurisprudenciais. Agravo, que nada acrescenta para modificar-se a decisão seu objeto. Desprovimento do recurso" (TJRJ, 21.ª Câm. Cív., Ag Inominado em ApCív 0074824-39.2001.8.19.0001, Rel. Des. Denise Levy Tredler, j. 07.10.2014).

- "Apelação cível. Ação declaratória objetivando a readequação da base de cálculo do ITB Sentença que julgou improcedente o pedido. Apelo da sociedade empresária autora. Base de cálculo do ITBI que é o valor venal do imóvel, o que significa dizer que é o de mercado que o imóvel possui, no momento da transmissão. Ausência de vinculação à base de cálculo do IPTU, cuja natureza é nitidamente diversa. Observância ao regramento contido nos arts. 38 e 148 do CTN. Autora apelante que não logrou êxito em comprovar que o valor de mercado do imóvel seria diferente daquele arbitrado pelo ente municipal, cabendo ressaltar a desistência da parte autora quanto à produção de prova pericial. Precedentes. Sentença que não merece reparo. Assim, na forma do art. 557 do CPC, Nego seguimento ao recurso, na forma acima delineada" (TJRJ, 13.ª Câm. Cív., ApCív 0149013-90.2008.8.19.0001, Decisão monocrática, Rel. Des. Sirley Abreu Biondi, j. 08.09.2014).

- "Apelação cível. Mandado de segurança. Direito tributário. Imóvel arrematado. ITBI. Incidência sobre o valor da arrematação. Preço vil. Ausência de demonstração. Custas processuais. 1. Em se tratando de imóvel arrematado em hasta pública, salvo na hipótese

de restar configurada arrematação por preço vil, a base de cálculo do ITBI é o valor do preço pago, ou seja, o valor de venda do imóvel e não o apurado pelo fisco. 2. A mera diferença entre o valor estimado pela Fazenda Pública e o valor da arrematação, por si só, não autoriza a concluir-se pela ocorrência de preço vil. De um lado porque é de conhecimento comum que o imóvel que vai à hasta pública sofre desvalorização, inclusive em razão do risco dessa aquisição. De outro lado, porque não consta tenha sido impugnada a arrematação pela parte executada e, tampouco, o Município/apelante logrou evidenciar a propalada caracterização de preço vil, em face de outros imóveis da mesma localidade e com as mesmas características. Embora não se olvide que sobre os atos administrativos repousa presunção de legalidade e de legitimidade, em se tratando de insurgência com relação à venda judicial, cabia, sim, ao impetrado comprovar a impossibilidade de arrematação por tal valor, mostrando-se equivocada a invocação do art. 334, IV, do CPC. 3. Quanto às custas processuais, sequer se visualiza interesse recursal no pedido para seu afastamento, uma vez que a sentença expressamente isentou o apelante do pagamento. Outrossim, por força da ADIn 70038755864, a isenção prevista no art. 11 do Regimento de Custas, com a redação dada pela Lei Estadual 13.471/1, não apanha a responsabilidade pelo reembolso nem alcança as despesas processuais. Negado seguimento ao recurso. Aplicação do art. 557, *caput*, do CPC" (TJRS, 2.ª Câm. Cív., Ap e Reexame Necessário 70061340162, Rel. Des. Ricardo Torres Hermann, j. 07.10.2014).

- "Tributário. ITBI. Fato gerador. Art. 156, II, CF/1988. Art. 35, I, CTN. O ITBI apresenta como fato gerador a transmissão dominial (art. 156, II, CF/88 e art. 35, I, CTN), com o que apenas o proprietário, ou seja, aquele que assim consta perante o registro imobiliário, é que pode transmitir domínio, descabido impor-se alienação ao mero possuidor" (TJRS, 21.ª Câm. Cív., ApCív 70061368346, Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa, j. 01.10.2014).

(CESPE/Procurador do Estado/PGE-SE/2017) Os tributos cuja instituição compete aos municípios incluem o:

(A) ITBI, o IPI e o IPVA.

(B) ITR, o ITCMD e o IPI.

(C) ITBI, o IPVA e o ITCMD.

(D) IPTU, o ITR e o ISSQN.

(E) IPTU, o ITBI e o ISSQN.

Resposta: E

(FGV/Procurador/ALERJ//2017) São tributos classificados como indiretos, de competência da União, Estados e Municípios, respectivamente:

(A) Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação – ITD e Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI;

(B) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, quando cobrado pelos Municípios;

(C) Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS;

(D) Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA e Contribuição para o custeio da iluminação pública – COSIP, quando cobrada na conta de energia elétrica;

(E) Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sob prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

Resposta: E

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) O imposto sobre a transmissão *inter vivos* (ITIV/ITBI) não incide sobre a transmissão de bens ou direitos

(A) incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nos termos da Constituição Federal.

(B) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for apenas a compra e venda desses bens ou direitos e alocação de bens imóveis.

(C) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for apenas a compra e venda desses bens.

(D) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for apenas a locação de bens imóveis.

Resposta: A

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) No que se refere ao ITBI, assinale a alternativa que contém afirmativa correta.

(A) De competência dos Municípios, o imposto incide sobre todas as transmissões inter vivos, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre cessão de direitos a sua aquisição.

(B) Incide sobre o valor venal do imóvel, no momento da lavratura da escritura de compra e venda, inclusive sobre as benfeitorias por ventura realizadas até tal momento pelo adquirente.

(C) Não incide sobre a transmissão de bens imóveis para integralização de capital subscrito em empresas dedicadas à venda e à locação da propriedade imobiliária.

(D) Não pode ter alíquotas variáveis em função do valor venal do imóvel.

Resposta: D

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) Na Arguição de Inconstitucionalidade 0056693-19.2014, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao analisar legislação do Município de São Paulo, fixando a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), concluiu que

(A) a base de cálculo do ITBI a ser considerada pelo contribuinte é aquela periodicamente apurada pelo órgão municipal competente.

(B) compete ao contribuinte impugnar, caso discorde da cobrança, o valor indicado como base de cálculo do ITBI pela Municipalidade, presumido como correto.

(C) é válido instituir como base de cálculo do ITBI o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista.

(D) o contribuinte deve recolher o ITBI e o IPTU adotando como base de cálculo o valor venal de referência.

Resposta: C

(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO/2015) Sobre o ITBI é correto afirmar que

(A) não incide sobre a promessa de compra e venda de bem imóvel.

(B) incide sobre a transmissão, a qualquer título, da propriedade de bens imóveis, por natureza ou acessão física.

(C) não incide sobre a cessão de direitos relativos à transmissão de bens imóveis por ato inter vivos, a título oneroso.

(D) é um imposto de competência municipal e do Distrito Federal, sendo devido ao Município do domicílio do comprador titular da respectiva capacidade contributiva.

(E) não incide sobre a cessão de direitos reais de garantia sobre o bem imóvel.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Sobre atos jurídicos contidos em uma escritura pública por meio da qual um pai doa ao filho recursos financeiros e ele, com esses recursos, compra um imóvel, no município de Belo Horizonte,

(A) pode haver incidência de ITBI, mas não de ITCMD, já que os recursos financeiros são considerados bem móvel e, tal como ocorre com o ITBI, o ITCMD somente incide sobre transmissão de bens imóveis (esse, nos negócios gratuitos, a exemplo de doação; aquele, nos negócios onerosos, a exemplo de compra e venda).

(B) incidirão ITBI e ITCMD, não sendo sequer possível que haja ato declaratório de isenção de algum desses impostos, vez que jamais se poderá vislumbrar ato de isenção quando o contribuinte for pessoa natural.

(C) poderá incidir, tão somente, ITCMD, vez que na compra e venda com recursos doados há uma sub-rogação do imóvel no lugar do dinheiro objeto de doação e, por conseguinte, a incidência de ITBI configuraria bis in idem, técnica de tributação vedada pela Constituição Federal.

(D) incidirão ITBI (imposto de competência municipal ou do Distrito Federal) e ITCMD (imposto de competência estadual ou do Distrito Federal), salvo hipótese de isenção.

Resposta: D

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) No negócio jurídico constituído por: 1. mútuo bancário para compra de imóvel, 2. compra e venda de imóvel com o produto do mútuo bancário e 3. alienação-fiduciária do imóvel em favor do banco mutuante (em garantia do mútuo), pode haver incidência de ITBI (art. 156, II da Constituição Federal), tendo como fato(s) gerador(es)

(A) somente a compra e venda do imóvel e a alienação-fiduciária em garantia.

(B) somente a compra e venda do imóvel.

(C) o mútuo, a compra e venda do imóvel e a alienação-fiduciária em garantia.

(D) somente a compra e venda do imóvel e o mútuo.

Resposta: B

Seção IV
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Competência e sujeito ativo

O Imposto sobre a Renda é da competência da União, conforme se dispõe no art. 153, III, da CF.

O Imposto sobre a Renda se constitui na principal fonte de receita da União, no campo dos impostos federais, e possui, marcadamente, caráter fiscal.

Sujeito passivo

É a pessoa física ou jurídica titular de renda ou provento de qualquer natureza.

A fonte pagadora pode ser a responsável pela retenção e recolhimento do IR (*stoppage at source*), quando a lei assim o determinar. Nesse caso, a fonte pagadora (empresa) figura como responsável, e o empregado, como contribuinte.

Fato gerador

É a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. A aquisição de renda pode ser proveniente do capital, do trabalho ou de ambos. A expressão "proventos de qualquer natureza" indica aqueles não abarcados no conceito de renda.

Definição de renda e de proventos de qualquer natureza

A hipótese de incidência do IR é o acréscimo patrimonial por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou por proventos de qualquer natureza.

A renda é a expressão jurídica, utilizável pela fenomenologia tributária para indicar o acréscimo de patrimônio. A "renda" expressa conteúdo de riqueza e revela incremento, acréscimo.

A disponibilidade econômica ou jurídica (de renda) pode variar em função de:

a) renda de capital: aluguel, royalties, recebimentos decorrentes de aplicações, lucros etc.;
b) renda do trabalho: salário, honorários, comissões etc.;
c) renda da combinação do capital e do trabalho: pró-labores, lucro etc.;
d) proventos de qualquer natureza: acréscimos patrimoniais não compreendidos no mencionad conceito de renda – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações etc.

Passemos aos conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica.

- A disponibilidade econômica é a aquisição da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro coisas conversíveis. Representa o "ter concretamente";
- A disponibilidade jurídica é a aquisição de direitos sobre créditos não sujeitos à condição suspensiva, ou seja, títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o "ter o direito". Frise-se que o IR somente incidirá se houver acréscimo patrimonial, sem haver necessidade de que o rendimento seja efetivamente recebido, bastando que o sujeito passivo tenha adquirido o direito de crédito, ou seja, a disponibilidade jurídica. Exemplo: se um comerciante vende uma mercadoria no último dia do ano, porém recebe o valor 30 dias depois, considera-se, para efeitos de incidência do IR, a data da venda, pois nela o

comerciante adquiriu a disponibilidade jurídica.

Base de cálculo

A base de cálculo do Imposto sobre a Renda, consoante o art. 44 do CTN, é a soma dos fatores algébricos positivos e negativos agregados ao patrimônio. Consiste no montante real, arbitrado ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza. Cabe a ressalva de que "renda presumida" não existe, pois só pode ser presumido ou arbitrado o montante da renda.

No Brasil, utiliza-se o critério de aferição da base de cálculo pelo montante absoluto da renda ou provento, também conhecido como critério global ou unitário. Nesse critério, as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, seja qual for sua origem. Dessa forma, as alíquotas incidirão sobre o crédito líquido, que nada mais é que a diferença entre a renda ou provento bruto e os encargos, reais ou presumidos, permitidos pela lei (planos de saúde, despesas com educação etc.).

Definição de patrimônio

O patrimônio perfaz o conjunto de direitos e obrigações dos quais uma pessoa é titular. É formado pelos direitos reais (exemplo: propriedade), direitos pessoais (exemplo: direitos de crédito) e direitos intelectuais (exemplo: direitos autorais).

Alíquotas

A tabela do IRPF apresenta quatro alíquotas, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, havendo o campo da isenção para rendimentos até R$ 1.903,98 mensais.

O art. 153, § 2.º, I, da CF prevê que as alíquotas do IR sejam fixadas sob os seguintes princípios: generalidade, universalidade e progressividade. Apreciemos a análise dos critérios informadores específicos do IR:

a) Generalidade: abarca todos os contribuintes que obtêm acréscimos patrimoniais, sem distinções entre pessoas ou profissões (art. 126, I e II, do CTN);
b) Universalidade: abarca todos os fatos que possam estar na hipótese de incidência (art. 43, § 1.º, do CTN);
c) Progressividade: conforme o aumento patrimonial, aumentar-se-á a tributação (art. 153, § 2. da CF).

Notas gerais

a) O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF): o fato gerador é a receita líquida. Este

sistema é também chamado de *Acruall Basis*. A Lei 7.713/1988 previu apenas duas alíquotas que vigoraram até dezembro de 2008, quando o governo anunciou duas novas alíquotas. A tabela atual do IRPF apresenta quatro alíquotas, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, havendo o campo da isenção para rendimentos até R$ 1.903,98 mensais;

b) O Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ): além das hipóteses tributadas exclusivamente na fonte, o fato gerador engloba o lucro (apuração trimestral). O lucro de pessoa jurídica ou equiparada pode ser auferido pelos seguintes critérios:

- Lucro real: é auferido com base na contabilidade real. Resulta da diferença entre a receita b e as despesas operacionais e consiste no lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação. Esta modalidade é obrigatória para as empresas indicadas na Lei 9.718/1998. As pessoas jurídicas que adotam a sistemática do lucro real podem optar pelo recolhimento por estimativa, em que um valor mensal do imposto é recolhido com base em um lucro estimado, fixado em lei. Ao fim do exercício fiscal, procede-se ao ajuste, abatendo-se o valor que foi pago mensalmente por estimativa;
- Lucro presumido: a pessoa jurídica não obrigada por lei a apurar o lucro real, pode optar p este sistema. Consiste na presunção legal de que o lucro é o percentual estabelecido pela empresa sobre a receita bruta durante o exercício fiscal. Exemplo: 16% para serviços de transporte, 32% para serviços gerais etc.;

  Ver STJ: AgRg no REsp 1.423.160/RS-2014 e REsp 1.385.860/CE-2015.
- Lucro arbitrado: ocorre quando é impossível apurar o lucro pelos critérios do lucro real ou lucro presumido, devido ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias (Exemplo: não apresentação regular dos livros fiscais ou comerciais). Nesses casos, a autoridade fiscal fará a arbitragem do lucro. Cabe salientar que, com a promulgação da Lei 8.981/1995, tornou-se possível que a pessoa jurídica comunique, espontaneamente, a autoridade fiscal sua impossibilidade de apurar o lucro real ou presumido, sujeitando-se à tributação pelo lucro arbitrado.

Frise-se que a abrangente e polêmica MP 627/2013, alinhando a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis internacionais e eliminando a ideia da dupla contabilidade (balanço societário vs. balanço fiscal), foi finalmente convertida em lei em maio de 2014 (Lei 12.973, com seus 119 dispositivos). A novel legislação provoca significativas alterações na legislação do IRPJ, as quais podem ser, mediante esforço, assim resumidas:

(I) a legalização, para o IRPJ, da chamada "Escrituração Fiscal Digital" (EFD) e a previsão de multas para o contribuinte inadimplente (omissão na escrituração); (II) a incorporação definitiva dos

conceitos oriundos das normas contábeis internacionais, com a natural extinção do "Regime Tributário de Transição" (RTT); (III) o disciplinamento do chamado "ágio de rentabilidade futura" (*goodwill*), à luz das regras contábeis e seu registro tempestivo nos órgãos competentes e, também, o fim do ágio gerado internamente; (IV) a isenção de tributos sobre os lucros ou dividendos que tenham tomado por base certos resultados (apurados entre janeiro de 2008 e dezembro de 2013); (V) o disciplinamento do cálculo dos "juros sobre capital próprio" (de 2008 a 2014), levando-se em conta o patrimônio líquido mensurado à luz da Lei das S.As.; (VI) a reabertura do chamado "Refis da Crise", permitindo a inclusão de certos débitos (PIS e COFINS com vencimento até 31.12.2013, para instituições financeiras; e IRPJ e CSLL devido por empresas que deixaram de tributar o lucro do exterior); e (VII) e relevantes alterações na tributação de lucros do exterior;

c) IR e a tributação internacional: é praxe internacional tributar a renda no país de quem a aufere, ou seja, a renda será tributada no país onde reside o contribuinte, exceto no caso de possuir residência ou comércio em outro país. O Brasil é signatário de tratados com diversos países para evitar dupla tributação;

d) O IR e as verbas indenizatórias: as verbas indenizatórias não estão sujeitas ao IR, pois não têm caráter de salário;

Ver STJ: AgRg no REsp 1.439.516/PR-2014, REsp 1.218.222/RS-2014, REsp 1.464.786/RS-2015.

e) O IR e o Princípio da Anterioridade Tributária: após a EC 42/2003, o IR passou a ser considerado uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, § 1.º, *in fine*, da CF). Dessa forma, o IR deve atender ao princípio da anterioridade anual, sem respeitar o período de 90 dias.

f) O IR e a isenção sobre os proventos da previdência privada como complementação da aposentadoria (moléstia grave): em 10 de fevereiro de 2015, a 2.ª Turma do STJ, no REsp 1.507.320/RS, entendeu que "são isentos do imposto de renda os proventos percebidos de fundo de previdência privada a título de complementação da aposentadoria por pessoa física acometida de uma das doenças arroladas no art. 6.º, XIV, da Lei 7.713/1988". Ver: EREsp 1.121.719/SP-2014.

g) IR e a Súmula 447 do STJ: conforme o enunciado sumular, "os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores". Dessa forma, levando-se em conta que Estados, Distrito Federal e Municípios são responsáveis pela retenção integral (100%) do imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título por eles aos respectivos servidores (arts. 157, I, e 158, I, ambos da CF), é crível que sejam partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

h) IR e a liquidação extrajudicial da entidade de previdência privada: em 13 de setembro de 2017, foi aprovada, na 1.ª Seção do STJ, a Súmula 590, segundo a qual "constitui acréscimo

patrimonial a atrair a incidência do IR, em caso de liquidação de entidade de previdência privada, a quantia que couber a cada participante, por rateio do patrimônio, superior ao valor das respectivas contribuições à entidade em liquidação, devidamente atualizadas e corrigidas”.

O plano de previdência complementar é um plano de benefícios realizado por aquele(a) que visa receber, no futuro, uma aposentadoria, custeada por uma entidade de previdência privada. Se esta, desafortunadamente, vier a “quebrar”, sua “falência” recebe o nome de liquidação extrajudicial, um processo regido pela LC 109/2001 (arts. 47 e 48) e, subsidiariamente, pela Lei de Falências (Lei 11.101/2005).

Em resumo, quando ocorre o rateio do patrimônio, em razão da liquidação de entidade de previdência privada, se o participante receber uma quantia igual ou inferior ao montante aportado, não haverá fato gerador do IR; por outro lado, se o participante for agraciado com um valor superavitário, terá que pagar o imposto sobre o montante que exceder o total das contribuições realizadas.

i) IR e a cessão de crédito de precatório judicial: em 19 de setembro de 2017, a 1.ª Turma do STJ, no REsp 1.405.296/AL (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho), entendeu que “a cessão de crédito de precatório não tem o condão de alterar a base de cálculo e a alíquota do IR, que deve considerar a origem do crédito e o próprio sujeito passivo originariamente favorecido pelo precatório”.

j) IR e o “abono de permanência” do servidor público: o chamado “abono de permanência” é o reembolso da contribuição previdenciária, devido ao servidor público que esteja em condições de se aposentar, mas optou por continuar em atividade laboral. Consiste no recebimento pelo servidor, como bônus, em sua remuneração, do valor equivalente ao da (ainda descontada) contribuição social-previdenciária para o regime próprio de previdência social, neutralizando-a. Observe, na CF, o art. 40, § 19, acrescentado pela EC 41/2003: “Art. 40, § 19. O servidor de que trata este artigo que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária estabelecidas no § 1º, III, *a*, e que opte por permanecer em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria compulsória contidas no § 1º, II” (grifo nosso).

É fato que o constituinte reformador pretendeu, com a neutralização do desconto da contribuição social-previdenciária, incentivar o adiamento da inatividade.

k) IR e a Súmula 598 do STJ: É desnecessária a apresentação de laudo médico oficial para o reconhecimento judicial da isenção do Imposto de Renda, desde que o magistrado entenda suficientemente demonstrada a doença grave por outros meios de prova.

Súmula 93 do STF: Não está isenta do Imposto de Renda a atividade profissional do arquiteto.

Súmula 94 do STF: É competente a autoridade alfandegária para o desconto, na fonte, do Imposto de Renda correspondente às comissões dos despachantes aduaneiros.

Súmula 584 do STF: Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Súmula 585 do STF: Não incide o Imposto de Renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.

Súmula 586 do STF: Incide Imposto de Renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo.

Súmula 587 do STF: Incide Imposto de Renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.

Súmula 125 do STJ: O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.

Súmula 136 do STJ: O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda.

Súmula 184 do STJ: A microempresa de representação comercial é isenta do Imposto de Renda.

Súmula 215 do STJ: A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do Imposto de Renda.

Súmula 262 do STJ: Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Súmula 386 do STJ: São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.

Súmula 447 do STJ: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

Súmula 463 do STJ: Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

Súmula 498 do STJ: Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

Súmula 556 do STJ: É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6.º, VII, *b*, da Lei 7.713/1988, na redação

anterior à que lhe foi dada pela Lei 9.250/1995.

Súmula 39 do TFR: Não está sujeita ao Imposto de Renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.

Súmula 76 do TFR: Em tema de Imposto de Renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita.

Súmula 100 do TFR: O lucro obtido com a exportação de açúcar demerara, adquirido e exportado pelo Instituto do Açúcar e do Álcool, está isento do Imposto de Renda.

Súmula 101 do TFR: As multas fiscais não são dedutíveis como despesas operacionais, para fins do Imposto de Renda.

Súmula 130 do TFR: No cálculo do Imposto de Renda, não se inclui o ágio cambial pago na aquisição da moeda estrangeira a ser remetida para o Exterior a título de juros devidos.

Súmula 174 do TFR: A partir da vigência do Decreto-Lei 1.418, de 1975, o imposto de renda incide na fonte sobre a remessa de divisas para o exterior, em pagamento de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, ali prestados por empresa estrangeira, sem prejuízo das isenções previstas no Decreto-Lei 1.446, de 1976.

Súmula 182 do TFR: É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imunidade. Art. 155, § 3.º, da C Operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Incidência. Fato gerador diverso daqueles fatos abrangidos pela imunidade. Agravo regimental a que se nega provimento. I – A imunidade prevista no art. 155, § 3.º, da CF abrange somente as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. II – O imposto previsto no art. 153, III, da Carta Magna incide sobre renda e proventos de qualquer natureza. Fatos diversos dos relacionados no § 3.º do art. 155 da CF. III – Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 2.ª T., 2.º AgRg no RE 360.534/ES, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.09.2014, *DJe* 18.09.2014).

- "Embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Tributário. Imposto de Renda. Incidência sobre proventos. Aplicabilidade da Lei 7.713/1988 e suas alterações. 3. Embargos de declaração rejeitados" (STF, 2.ª T., EDcl no AgRg no RE 555.532/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 24.06.2014, *DJe* 18.08.2014).

- “Processual civil. Agravo regimental. Recurso especial. Tributário. Imposto de Renda. Verbas pagas a título de rescisão em contrato de representação comercial. Arts. 27, *j*, e 34, da Lei 4.886/1965. Isenção. Danos patrimoniais. Art. 70, § 5.º, da Lei 9.430/1996. 1. Por diversos precedentes este STJ já firmou o seu entendimento no sentido de que não incide imposto de renda sobre as verbas pagas a título de rescisão em contrato de representação comercial. Transcrevo: AgRg no REsp 1452479/SP, 2.ª T., Rel. Min. Humberto Martins, j. 04.09.2014; AgRg no AREsp 146301/MG, 1.ª T., Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19.03.2013; AgRg no AREsp 68235/DF, 2.ª T., Rel. Min. Herman Benjamin, j. 18.09.2012; REsp 1.133.101/SP, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* 13.09.2011. 2. Agravo regimental não provido” (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.462.797/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 07.10.2014, *DJe* 15.10.2014).

- “Tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Imposto de Renda. Espondiloartrose. Moléstia não contemplada na Lei isentiva. Rol taxativo. Recurso representativo de controvérsia. 1. A 1.ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.116.620/BA (Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 25.08.2010), representativo da controvérsia, firmou entendimento de que é taxativo o rol de moléstias graves arroladas no art. 6.º, XIV, da Lei 7.713/1988, sendo, portanto, vedada a interpretação analógica ou extensiva da referida norma concessiva de isenção de imposto de renda. 2. Se a lei isenta do imposto de renda os portadores de determinada moléstia em grau mais elevado (no caso, espondiloartrose anquilosante), está interditada a interpretação que alcança todo e qualquer tipo daquela espécie (as várias formas de espondiloartroses), porque se cuida de enfermidades diversas. 3. Agravo regimental a que se nega provimento” (STJ, AgRg no Ag em REsp 570.877/DF, 2.ª T., Rel. Min. Og Fernandes, j. 02.10.2014, *DJe* 10.10.2014).

- “Processual civil. Agravo regimental. Recurso especial. Tributário. Previdência privada. Complementação de aposentadoria. Imposto de Renda Retido na Fonte. Leis 7.713/1988 e 9.250/1995. Restituição. Inobservância da proibição do *bis in idem*. Prescrição. Termo inicial. 1. Independentemente de se tratar de pagamento de benefício ou resgate de contribuições, os recebimentos decorrentes de recolhimentos feitos na vigência da Lei 7.713/1988 não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, mesmo que a operação seja efetuada após a publicação da Lei 9.250/1995. Desse modo, deve ser excluída da incidência do imposto de renda o valor do benefício que, proporcionalmente, corresponder às parcelas das contribuições efetuadas no período de 01.01.1989 a 31.12.1995. 2. O termo *a quo* do prazo prescricional se dá com a nova tributação, pelo imposto de renda, efetuada sobre a totalidade de proventos percebidos a título de complementação de aposentadoria. Desse modo, não há como desde logo entender prescrito o direito, pois o momento em que há o esgotamento do montante que será abatido depende da liquidação de sentença. Precedente: REsp 833.653/RS, 1.ª T., Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* 07.04.2008. 3. Agravo regimental não provido” (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.471.754/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.10.2014, *DJe* 08.10.2014).

- "Tributário. Mandado de segurança. Imposto de renda sobre ganho de capital decorrente d alienação de ações. Venda ocorrida após o intervalo de cinco anos de titularidade. Direito adquirido à isenção. Apelação dos autores provida. – Mandado de segurança impetrado por Antônio Dias de Castro, Oswaldo Dias de Castro e Eraldo Dias de Castro com a finalidade de que seja assegurado o direito líquido e certo aos autores quanto à não incidência de IR sobre o ganho de capital auferido na alienação de participação societária, sob o argumento de que haveria direito adquirido à isenção, dado que os contribuintes teriam mantido a condição de sócios da empresa por mais de cinco anos. – Imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação de ações. A questão dos autos gira em torno da existência ou não de direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de quotas societárias realizada sob a égide da Lei 7.713/1988, a qual revogou o art. 4.º do Dec.-lei 1.510/1976, que dispunha: Art. 1.º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula 'H' da declaração de rendimentos). (...) Art. 4.º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1.º: (...) d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. Entretanto, o art. 58 da Lei 7.713/88, de 22 de dezembro de 1988, revogou essa isenção, *in verbis*: Art. 58. Revogam-se (...) os arts. 1.º a 9.º do Decreto-Lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976, (...). Ainda no que se refere a esse tema, dispõe, por sua vez, o art. 178 do Código Tributário Nacional: Art. 178 – A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. Em outras palavras, a isenção onerosa ou condicionada não pode ser alterada a qualquer tempo. Aliás, é nesse sentido que preceitua a Súmula 544, do Supremo Tribunal Federal: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Outrossim, cumpre expor a doutrina de Regina Helena Costa, ao afirmar que: A isenção condicionada e por prazo certo não pode ser extinta pela pessoa política tributante antes do termo final assinalado, sob pena de ofensa ao direito adquirido, à vista do princípio da segurança jurídica (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 279). – A partir dessas considerações, depreende-se que, alienadas as ações após decorridos cinco anos da subscrição ou aquisição das mesmas, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal (isenção condicionada), ainda que essa transferência de titularidade tenha ocorrido na vigência da Lei 7.713/1988. Na mesma linha, é a orientação do Egrégio Superior Tribunal de Justiça: Tributário. Imposto de renda. Alienação de participação societária. Isenção onerosa por prazo indeterminado. Decreto-lei 1.510/1976. Direito adquirido. Revogação. Art. 178 do CTN. 1. Os recorrentes impugnam acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, o qual entendeu não persistir a isenção conferida pelo art. 4.º, alínea *d*, do Decreto-lei 1.510/1976 ao acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária realizada após a entrada em vigor da Lei 7.713/1988. 2. Não obstante as ponderáveis razões do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, reconheço o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que essa alienação tenha ocorrido na vigência da Lei 7.713/1988, tendo em vista os

reiterados pronunciamento da Fazenda Nacional, pelo órgão máximo de sua instância administrativa, o Conselho Superior de Recursos Fiscais nesse sentido. 3. Recurso especial provido. (STJ – 1.ª Seção, REsp 1.133.032/PR, Rel. Min. Castro Meira, j. 14.03.2011, *DJe* 26.05.2011). Dessa forma, pode-se afirmar que as ações devem ter sido adquiridas entre 1977 e 1983 (termo final a fim de que possa transcorrer o tempo hábil de 5 anos antes da revogação do Decreto-lei, uma vez que a lei revogadora entrou em vigor em 01.01.1989) para que a participação societária seja beneficiada pela isenção. – No presente caso, os impetrantes atenderam ao requisito cronológico, haja vista que, conforme documento de fls. 26/32 (ata das assembleias gerais ordinárias e extraordinárias da Expresso Araçatuba S/A), em 30.04.1983, ostentavam a qualidade de sócios dessa empresa e titulares de ações, o que faz com que preencham a condição de 5 anos de propriedade dessas quotas quando do advento da Lei 7.713/1988. Destarte, no momento da alienação dessas ações, 51% delas em 04.05.2009 (fls. 109/110) e o restante em 27.05.2010 (fls. 253/258), o ganho de capital decorrente dessa operação encontrava-se acobertado pelo instituto da isenção, nos moldes do Decreto-lei 1.510/1976. Portanto, de rigor a reforma da sentença proferida pelo MM. Juízo *a quo*. – Saliente-se que a redação dos dispositivos suscitados pela União em sede de contrarrazões, quais sejam, artigos 43, 114 e 144, *caput*, do Código Tributário Nacional, artigos 1.º a 3.º da Lei 7.713/1988, artigo 5.º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, Lei 8.989/1995, Lei Complementar 24 de 07.01.1975, artigo 41, § 2.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e artigo 117 do RIR/99, não tem o condão de alterar tal entendimento pelas razões já indicadas. – Apelação dos autores a que se dá provimento para reformar a sentença, conceder a segurança e, em consequência, reconhecer a existência de direito adquirido dos impetrantes à isenção do imposto de renda incidente sobre a alienação de suas participações societárias nos anos de 2009 e 2010, nos termos do art. 4.º, alínea *d*, do Decreto-lei 1.510/1976" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., Ap em MS 0014802-02.2009.4.03.6100/SP, Rel. Des. Federal Andre Nabarrete, j. 25.09.2014, *DJF* 10.10.2014).

- "Tributário. Lançamento. Imposto de renda. Omissão de receitas. Art. 42 da Lei 9.430/199 Legalidade da ação fiscal. Súmula 182. Movimentação bancária. 1. Não contém qualquer mácula de ilegalidade o lançamento efetuado com base na presunção prevista no art. 42 da Lei 9.430/1996. 2. Verificado o recebimento de valores que, em princípio, caracterizam a aquisição de disponibilidade econômica de renda, cabe ao contribuinte fazer prova em contrário, pelos meios que tenha a sua disposição. 3. Não é o depósito bancário em si que caracteriza o fato gerador do imposto de renda e legitima lançamento de ofício pelo Fisco, mas sim o depósito desacompanhado de prova da origem, depois de intimado o contribuinte a fazê-lo. A saber, o depósito e a falta de prova da origem são situações fáticas que se unem e consolidam uma omissão de receita tributável" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., Ap e Reexame Necessário 5000946-15.2013.404.7102/RS, Rel. Des. Federal Jorge Antonio Maurique, j. 20.08.2014, *DE* 22.08.2014).

- "Tributário. Repetição de indébito. Imposto de renda. Parcelas recebidas por força de

decisão judicial. Juros moratórios. Caráter indenizatório. Não são passíveis de incidência do imposto de renda os valores recebidos a título de juros de mora acrescidos às verbas definidas em ação judicial, por constituírem indenização pelo prejuízo resultante de um atraso culposo no pagamento de determinadas parcelas" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., ApCív 5031513-35.2013.404.7100, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, j. 13.08.2014, *DE* 19.08.2014).

(FGV/Analista Judiciário – Oficial de Justiça Avaliador Federal/TRT – 12.ª Região – SC/2017) Sérgio sagrou-se vitorioso em reclamação trabalhista movida contra o ex-empregador, obtendo decisão judicial que condenou a empresa a pagar-lhe indenização por dano moral e horas extras. Com o trânsito em julgado da sentença, que foi ilíquida, o juiz intimou o autor a apresentar os cálculos pertinentes, devidamente atualizados.

Em relação à tributação incidente, é correto afirmar que:

(A) não incidirá imposto de renda sobre os juros de mora, dada a sua natureza indenizatória;

(B) haverá incidência de INSS e imposto de renda sobre toda a condenação;

(C) as horas extras não se submetem às cotas previdenciária e fiscal;

(D) a indenização por dano moral é base de cálculo de imposto de renda;

(E) toda a condenação, por envolver verba indenizatória, ficará isenta de INSS e imposto de renda.

Resposta: A

(CETRO/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-RJ/2017) Acerca do tributo, espécie imposto, incidente sobre a atividade notarial, marque V para verdadeiro e F para falso e, em seguida, assinale a alternativa que apresenta a sequência correta.

( ) Incide ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) sobre atividades públicas delegadas, tais como os serviços notariais, uma vez que estes não estão albergados pela regra de imunidade recíproca.

( ) Da base de cálculo do imposto de renda de serviços notariais não se deduzem as chamadas certidões gratuitas, dado que se trata de ônus a ser arcado por aquele que exerce atividade notarial.

( ) Os emolumentos e custas referentes aos serviços notariais sujeitam-se à retenção na fonte nos casos em que a fonte pagadora for pessoa jurídica.

(A) F/F/F

(B) V/F/F

(C) F/V/F

(D) V/V/V

(E) F/V/V

Resposta: B

(CESPE/Contador/FUB/2015) A tabela apresenta a incidência mensal do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), com vigência a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015.

base de cálculo (R$)	alíquota (%)	parcela a deduzir do IR (R$)

até 1.903,98	-	-
de 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
de 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
de 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
acima de 4.664,68	27,5	869,36

Com base nessa tabela, julgue o tem seguinte.

Sobre a base de cálculo mensal de R$ 1.900,00 de um determinado servidor, a FUB não deverá reter qualquer valor a título de IRPF.

Resposta: A

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, assinale a opção correta.

(A) Considera-se lucro real a soma do lucro operacional e das participações.

(B) Considera-se lucro real a soma dos resultados não operacionais e das participações.

(C) Considera-se lucro real o lucro líquido apurado num exercício financeiro.

(D) O lucro real não pode ser obtido por arbitramento.

(E) O lucro arbitrado é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

Resposta: D

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas, exceto aquelas:

(A) cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.

(B) cujas atividades sejam de empresas de seguros privados.

(C) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto

(D) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

(E) que, no decorrer do ano-calendário, não tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.

Resposta: E

CAPÍTULO IV
Impostos sobre a Produção e a Circulação

Seção I
Imposto sobre Produtos Industrializados

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem

como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do Imposto sobre a Importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II – no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere à alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Art. 50. Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou do ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de

modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da estatística do comércio por cabotagem e demais vias internas.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Competência e sujeito ativo

O IPI é de competência da União (art. 153, IV, da CF) e tem como características principais: mostra-se como um imposto real (incide sobre determinada categoria de bens) e possui caráter fiscal.

Todavia, para além do caráter fiscal, o IPI também possui uma função regulatória, gravando mais pesadamente artigos supérfluos e nocivos à saúde, o que o faz atender o princípio da essencialidade, ou seja, quanto mais supérfluo, maior a exação. Na sua aplicação, utiliza-se a técnica da seletividade, de forma a variar a incidência das alíquotas em função da essencialidade do produto, ou seja, produtos de primeira necessidade possuem baixa tributação, e os supérfluos, alta tributação.

Sujeito passivo

O sujeito passivo do IPI será:

a) o importador ou equivalente por lei;

b) o industrial ou equivalente por lei;

c) o comerciante dos produtos sujeitos ao IPI, que os forneça a industriais ou a estes equiparáv

d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Fato gerador

O fato gerador, conforme art. 46 do CTN, poderá ser:

a) a importação (início do desembaraço aduaneiro);

b) a saída do estabelecimento industrial (ou equiparável) de produto industrializado;

c) aquisição em leilão de produto industrializado abandonado ou apreendido;

d) outras hipóteses previstas em lei.

O fato gerador será considerado ocorrido, também, quando se der um retorno de mercadoria, despontando, entretanto, as seguintes exceções, ligadas a específicos "retornos de mercadorias":

a) retorno de mercadoria enviada em consignação, e não vendida no prazo;

b) retorno de mercadoria por defeito técnico, para reparo ou substituição;

c) retorno de mercadoria por modificações na sistemática de importação de país importador;

d) retorno de mercadoria por motivo de guerra ou calamidade pública;

e) retorno de mercadoria por motivos alheios à vontade do exportador.

Ver STJ: REsp 1.396.488/SC-2015, REsp 1.429.656/PR-2014, EREsp 1.411.749/PR-2014, EREsp 1.403.532/SC, REsp 1.464.935/PR-2015, EREsp 1.398.721/SC, REsp 1.464.935/PR e EREsp 1.403.532/SC.

Conceito de "industrialização"

O produto que tenha sido objeto de qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, é considerado "industrializado", para fins de incidência de IPI. As referidas operações podem ser: transformação, beneficiamento, montagem etc.

a) Transformação: processo mecanizado ou semimecanizado, automatizado ou semiautomatizado, que dá nova forma e finalidade à matéria-prima, transformando-a em um produto com forma, fins e conceitos diferentes daqueles que lhe eram atribuídos antes do processo. Saliente-se que o bem que resulta da transformação recebe nova classificação na tabela do IPI. Exemplos:

- Transformação de madeira serrada (matéria-prima), tecido, espuma, molas, pregos (produtos intermediários) em novo produto, por exemplo, em uma poltrona estofada;
- Transformação de granito em blocos de pedra-sabão, para asfaltamento (Súmula 81 do TFR

b) Beneficiamento: processo no qual há modificação, aperfeiçoamento, embelezamento ou alteração de funcionamento de um produto que já existe. O novo produto permanece na originária classificação, sem receber nova nomenclatura de mercadorias. Exemplos:

- Envernizamento de móveis, com colocação de puxadores e frisos;
- Mudança em veículos de cabine simples para cabine dupla;

c) Montagem: reunião de produtos e partes preexistentes, dentro de uma nova sistematização, tendo como resultado um produto novo. O produto resultante pode ou não ter nova classificação fiscal ou manter a classificação do produto original;

d) Acondicionamento ou reacondicionamento: alteração da apresentação do produto ao consumidor, criando novo estímulo para sua aquisição. Não se inclui a alteração de embalagens para transporte. Exemplos:

- Estojo de produtos de higiene, composto por escova de dente, pasta dental e fio dental (o es terá classificação fiscal correspondente ao produto do estojo da alíquota maior);

e) Renovação ou recondicionamento: é a revitalização de um produto usado ou inutilizado, restaurando-o com o fito de torná-lo um produto novo. O produto continua a ter a classificação fiscal original. Exemplo:

- Baterias automotivas recondicionadas.

Base de cálculo

A base de cálculo do IPI ganha formatos diversos, conforme o fato gerador do imposto, cujas modalidades já foram expostas à luz do art. 46 do CTN:

1. FATO GERADOR: o desembaraço aduaneiro de produto industrializado, quando de procedência estrangeira (art. 46, I, do CTN).

BASE DE CÁLCULO: o preço normal (art. 47, I, do CTN), vale dizer, aquele preço "que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País" (art. 20, II, do CTN). Em

termos simples, preço “normal” é o preço de venda à vista. A essa base de cálculo, ao momento do despacho aduaneiro, devem ser acrescidos os valores correspondentes ao próprio imposto de importação, às taxas aduaneiras de entrada no país e aos encargos cambiais (alíneas *a*, *b* e *c* do inc. I do art. 47 do CTN). A propósito, a inclusão do imposto de importação na base de cálculo do IPI, embora represente a tributação de imposto sobre imposto, pode justificar se, nesse caso, como meio de proteção à indústria nacional.

2. FATO GERADOR: a saída do produto industrializado do estabelecimento de qualquer natureza, ou seja, de importador, industrial, comerciante ou arrematante (art. 46, II, do CTN).

BASE DE CÁLCULO: o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 47, II, *a*, do CTN). Esse valor da operação é representado pelo preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. *Ad argumentandum*, na falta desse valor da operação, teremos uma nova base de cálculo: o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente (art. 47, II, *b*, do CTN).

3. FATO GERADOR: a arrematação do produto industrializado, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (art. 46, III, do CTN).

BASE DE CÁLCULO: o próprio preço da arrematação (art. 47, III, do CTN).

Alíquotas

As alíquotas do IPI são proporcionais, já que, em princípio, haverá variação de forma constante em função da grandeza econômica tributada. Podem variar de 0% a 365,63% (no caso do cigarro, por exemplo). O imposto será calculado pela alíquota de cada produto, conforme a TIPI (baseada na Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NMC, parte do Dec. 2.376/1997). No plano arrecadatório, nota-se que o maior volume de arrecadação do IPI provém de cigarros, bebidas e veículos.

Notas gerais

a) Alíquota zero: opção adotada pelo legislador para não utilizar a isenção, sendo permitida somente com a edição de lei. Está inserida na característica extrafiscal do imposto. Reiterando, não se pode confundir alíquota zero com isenção ou imunidade. Ver STF: RE 567.935/SC-2014;

b) Seletividade do IPI: técnica baseada na variação das alíquotas em função da essencialidade do produto. Quanto mais essencial, menor a alíquota e, por lógica, quanto mais supérfluo, maior a alíquota;

c) Não cumulatividade (*value added*): o princípio da não cumulatividade, aplicável ao IPI, indica que, em cada operação tributada, o valor do imposto pago deverá ser abatido da operação

imediatamente anterior. Procede-se ao registro contábil como crédito do IPI na entrada de uma mercadoria. Na saída, registra-se o valor do IPI como débito. Ao fim do período, realizam-se os cálculos contábeis e, caso o débito supere os créditos, recolher-se-á o tributo; se os créditos suplantarem os débitos, o saldo credor será transferido para uso nos períodos seguintes. O cálculo dos impostos não cumulativos pode se dar por adição ou subtração. Nas compensações das incidências anteriores e atuais, usa-se a subtração, que pode se dar pelo método de base sobre base (*Tax on base*), no qual se comparam as bases de cálculo, ou pelo sistema imposto sobre imposto (*Tax on tax*), em que se abate do tributo devido na saída o importe da operação antecedente. O sistema de imposto sobre imposto é o adotado pela legislação brasileira. Ver STJ: REsp 1.382.354/PE;

d) O IPI e os tributários princípios da legalidade e anterioridade: o art. 153, § 1.º, da CF, faculta ao Poder Executivo a alteração das alíquotas do IPI, indicando-se uma mitigação do princípio da legalidade tributária. Quanto à majoração das alíquotas, o IPI deve respeitar a regra nonagesimal, por não estar listado nas ressalvas do art. 150, § 1.º, "parte final", da CF;

e) O IPI e as exportações: os produtos destinados à exportação estão dispensados de IPI (art. 153, § 3.º, III, da CF c/c Súmula 536 do STF);

f) Isenção: em 24 de março de 2015, a 1.ª Turma do STJ, no REsp 1.390.345/RS entendeu que "a isenção de IPI para aquisição de automóvel por pessoa com necessidades especiais (art. 1.º, IV, da Lei 8.989/1995) poderá ser novamente concedida antes do término do prazo de 2 anos contado da aquisição (art. 2.º), se o veículo vier a ser roubado durante esse período". Ver STJ: REsp 1.370.760/RN-2013;

g) O IPI e a aquisição de bens de capital: haverá atenuação legal do impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto (art. 153, § 3.º, IV, da CF);

h) O IPI na base de cálculo do ICMS: segundo o art. 155, § 2.º, XI, da CF, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS quando a operação, estando simultaneamente sujeita aos dois impostos, for realizada entre contribuintes e se referir a produto destinado à industrialização ou à comercialização. Exemplo: uma indústria que vende um determinado produto por R$ 1.000,00 e alíquota de IPI de 10%, gerando uma nota fiscal de R$ 1.100,00. Se tal produto for vendido para outra indústria (portanto, entre contribuintes), com uma alíquota de ICMS de 20%, teremos incidência de ICMS somente sobre os R$ 1.000,00 (20% de R$ 1.000,00 = R$ 200,00). Caso a primeira indústria venda o produto para um consumidor final (portanto, entre contribuinte e não contribuinte), o ICMS incidirá sobre os R$ 1.100,00 (valor do produto + IPI).

A contrario sensu, a Constituição Federal autoriza os Estados a incluírem o IPI na base de cálculo do ICMS, nas seguintes operações:

I – com produto não destinado à industrialização ou comercialização;

II – entre contribuinte e não contribuinte do ICMS.

Súmula 536 do STF: São objetivamente imunes ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula 591 do STF: A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Súmula 95 do STJ: A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.

Súmula 494 do STJ: O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

Súmula 495 do STJ: A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI.

Súmula 43 do TFR: O direito de crédito a que se refere o art. 36 do RIPI, Decreto 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, restringe-se às máquinas, aparelhos e equipamentos produzidos no País, não se estendendo a mercadorias importadas, de idêntica natureza, provenientes de país signatário do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT).

Súmula 81 do TFR: Mármores e granitos afeiçoados ao emprego final, mediante processo de industrialização, estão sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

- "IPI. Creditamento. Isenção. Operação anterior à Lei 9.779/1999. A ficção jurídica previs no art. 11 da Lei 9.779/1999 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI que a antecedeu" (STF, Tribunal Pleno, RE 562.980/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 06.05.2009, *DJe* 04.09.2009).

- "Processual civil e tributário. IPI. Creditamento. Aquisição de insumos e matérias-primas tributados aplicados na industrialização de produto final isento, não tributado ou favorecido com alíquota zero. Tema julgado pelo STF, em repercussão geral e pelo STJ, em recurso repetitivo. Art. 543-C e § 3.º do art. 543-B do CPC. 1. Retorno dos autos para reapreciação dos presentes embargos de declaração, nos termos do § 3.º do art. 543-B do CPC, em decorrência do reconhecimento da repercussão geral, no RE 562.980/SC, da matéria atinente à inaplicabilidade do artigo 11 da Lei 9.779/1999 às relações tributárias

que antecederam referida lei, com o posterior provimento do recurso, em 06.05.2009, cuja decisão transitou em julgado. 2. A 1.ª Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 860.369/PE, albergando o entendimento do STF, assentou que o direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência do art. 11 da Lei 9.779/1999. 3. O art. 543-B do CPC prevê, em seu § 3.º, a possibilidade de exercício do juízo de retratação pelo órgão julgador o que, de acordo com precedentes desta Corte, pode ser realizado em embargos de declaração, nos moldes do que ocorre em caso de julgamento da matéria pelo rito do art. 543-C do mesmo diploma. 4. Imperiosa a modificação do acórdão embargado que reconheceu o direito da contribuinte ao creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos, matérias-primas e produtos intermediários não tributados e utilizados na industrialização de seu produto, com o consequente retorno dos autos à origem para exame das demais questões de mérito. Recurso especial improvido" (REsp 1037753 SP. *DJe* 19/05/2014).

(Quadrix/Técnico em Contabilidade/CFO – DF/2017) A respeito de tributos e seus impactos nas operações das empresas, julgue o item seguinte.

A seletividade do IPI, em função da essencialidade do produto, traduz-se na sua elevada incidência sobre produtos supérfluos e na sua reduzida carga sobre produtos básicos.

Resposta: Certo

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Não é fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:

(A) o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados para comércio.

(B) a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina do confeccionador.

(C) a operação efetuada fora do estabelecimento industrial.

(D) o reparo de produtos com defeito de fabricação, mediante substituição de partes e peças, mesmo quando a operaçã for remunerada.

(E) o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, desde que na residência do preparador.

Resposta: B

(FGV/Analista Portuário/CODEBA/2016) Em maio de 2015, a União aumentou, por meio de lei, as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de itens de alimentação e higiene. Sobre essa lei, assinale a afirmativa correta.

(A) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor imediatamente após a sua publicação, uma vez que o IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade.

(B) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação, uma vez que o IPI nã está sujeito ao princípio da anterioridade de exercício.

(C) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro de 2016, uma vez que c IPI se submete apenas ao princípio da anterioridade de exercício.

(D) A lei que majorou as alíquotas do IPI poderá ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da l que as aumentou, uma vez que o IPI não se submete ao princípio da irretroatividade.

(E) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor no primeiro dia do exercício de 2016, uma vez que o IPI se submete ao princípio da anterioridade de exercício e ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Resposta: B

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Não é necessário lei complementar para instituir

(A) empréstimos compulsórios.

(B) Imposto sobre Produtos Industrializados.

(C) impostos residuais.

(D) Imposto sobre Grandes Fortunas.

Resposta: B

Seção II
Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Sobre o ICMS, imposto introduzido pela Constituição Federal de 1988, ver comentários ao art. 155, II, da CF/1988.

Arts. 52 a 58. Revogados pelo Dec.-lei 406/1968.

Seção III
Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Arts. 59 a 62. Revogados pelo Ato Complementar 31/1966.

Seção IV
Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas Títulos e Valores Mobiliários

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e

seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II – quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III – quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

Art. 64. A base de cálculo do imposto é:

I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II – quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III – quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos

objetivos da política monetária.

Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Art. 67. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO, E SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

Competência e sujeito ativo

É de competência da União, conforme redação do art. 153, V, da CF.

Possui caráter predominantemente extrafiscal, embora também possua uma significante função fiscal.

É arrecadado por instituições financeiras tais como: bancos, corretoras, lojas de câmbio.

Sujeito passivo

O sujeito passivo no IOF pode ser qualquer uma das partes envolvidas na operação tributada, conforme art. 66 do CTN, ficando o critério a cargo de lei ordinária. Segundo o Dec. 6.306/2007, os contribuintes são:

a) as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (art. 4.º);
b) as compradoras ou vendedoras de moeda estrangeira em operações referentes à transferênci financeira para o exterior (art. 12);
c) as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (art. 19);
d) adquirentes de títulos ou valores mobiliários e instituições financeiras (art. 26, I e II);
e) as instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a efetuar a primeira aquisição de o ativo financeiro, ou instrumento cambial (art. 37).

Fato gerador

Segundo o art. 63 do CTN, a par do Decreto 6.306/2007, o fato gerador será:

a) nas operações de crédito: a efetivação pela entrega total ou parcial do montante que constitu objeto da obrigação, ou a sua colocação à disposição do interessado (art. 3.º);

b) nas operações de câmbio: a efetivação, pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou d documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, entregue ou posta à disposição por este (art. 11);

c) nas operações de seguro: a efetivação, pela emissão da apólice ou documento equivalente, recebimento do prêmio, na forma da lei (art. 18);

d) nas operações relativas a títulos e valores mobiliários: a emissão, transmissão, pagamento resgate, na forma da lei (art. 25). Nos casos em que as três situações mencionadas ocorrerem na operação, o IOF incidirá somente uma vez.

O elemento material do fato gerador consiste na operação de crédito, câmbio, seguro ou com títulos e valores mobiliários, ou seja, para que ocorra o fato gerador, deve haver uma operação respectiva. Exemplo: a posse de um título mobiliário não é fato gerador, porquanto a posse não corresponde à tipologia do fato (transmissão, resgate, pagamento etc.).

As principais operações que envolvem a incidência de IOF são:

a) operações de crédito (art. 3.º, § 3.º, do Dec. 6.306/2007): prestação presente contra a promessa de prestação futura. Exemplo: empréstimos bancários a juros, financiamentos, títulos descontados etc. A propósito, o saque em caderneta de poupança não gera incidência de imposto (Súmula 664 do STF);

b) operação de câmbio (art. 12, parágrafo único, do Dec. 6.306/2007): troca de moedas, de uma pela outra. Podem ser de câmbio manual, quando se referirem à compra e venda de moedas em espécie, e de *travellers checks*, ou de câmbio sacado, quando se referirem a trocas escriturais processadas por meio de saques, com letras de câmbio, cartas de crédito, ordens de pagamento ou cheques;

c) operações de seguro (art. 18, § 1.º, do Dec. 6.306/2007): contrato por meio do qual se garante algo contra risco de eventual dano (evento futuro e incerto);

d) operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 25, § 2.º, do Dec. 6.306/2007): transferência de propriedade desses títulos. O art. 2.º da Lei 6.385/1976 define título ou valores mobiliários como documentos ou instrumentos que materializam direitos de crédito, aptos a circular no mercado. Exemplo: ações, notas promissórias, letras de câmbio, CDB etc. Frise-se que os Títulos

da Dívida Pública Federal, Estadual ou Municipal estão excluídos da definição.

Base de cálculo

Segundo o art. 64 do CTN, a par do Dec. 6.306/2007 (arts. 7.º, 14, 21 e 28), a base de cálculo será:

a) nas operações de crédito: o montante (principal mais juros);

b) nas operações de câmbio: o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

c) nas operações de seguro: o valor do prêmio;

d) nas operações relativas a títulos e valores mobiliários:

- valor nominal mais ágio, se houver;
- o preço, o valor nominal ou valor da cotação em bolsa, conforme a lei (na transmissã
- o preço no pagamento ou no resgate.

Alíquotas

As alíquotas serão progressivas e variáveis conforme a natureza das operações. Recomenda-se a leitura do Decreto 6.339/2008 para aprofundamento na questão.

a) nas operações de crédito (art. 6.º do Dec. 6.306/2007): alíquota máxima de 1,5% ao dia incidente sobre o valor das operações;

b) nas operações de câmbio (art. 15): alíquota máxima de 25% incidente sobre o montante em moeda nacional correspondente ao valor em moeda estrangeira, recebido, entregue ou posto à disposição;

c) nas operações de seguro (art. 22): alíquota máxima de 25% incidente sobre o valor do prêmio pago;

d) nas operações relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 29): alíquota máxima de 1,5% ao dia;

e) nas operações com ouro (ativo financeiro ou instrumento cambial – arts. 38 e 39): alíquota de 1% com base de cálculo sendo o preço de aquisição do ouro, desde que dentro dos limites de variação da cotação no mercado, no dia da operação.

Notas gerais

a) É facultado ao Poder Executivo, dentro das condições e limites estabelecidos na lei, alterar as

alíquotas do IOF, conforme o art. 153, § 1.º, da CF, constituindo-se, tal faculdade em mitigação do princípio da legalidade tributária. O art. 150, § 1.º, da CF determina que a alteração das alíquotas do IOF perfaz exceção ao princípio da anterioridade, quer anual, quer nonagesimal. A propósito, no art. 2.º do Dec. 6.339/2008, existe a previsão da concomitância da vigência e da eficácia na mesma data da publicação. Em suma, o IOF não se sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal;

b) Súmula 34 do TRF-4.ª Reg.: "Os Municípios são imunes ao pagamento do IOF sobre suas aplicações financeiras", no bojo do art. 150, VI, *a*, da CF, afeto à imunidade intergovernamental recíproca;

c) Súmula 185 do STJ: "Nos depósitos judiciais, não incide o IOF";

d) Imunidade para o IOF-Ouro: quando o ouro se constituir como ativo financeiro ou instrumento cambial, o IOF será devido na operação de origem (no local da extração), estando somente sujeito ao referido imposto (princípio da unicidade). Note-se que não é a extração o fato gerador, mas o primeiro negócio jurídico. Quando o ouro se destinar a manufatura de joias ou à utilização odontológica, estará sujeito exclusivamente ao ICMS, por não se constituir em ativo financeiro. O tema pode ser analisado no art. 155, § 2.º, X, *c*, c/c art. 153, § 5.º, ambos da CF;

e) O art. 167, IV, da CF veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, revogando, dessa forma, o art. 67 do CTN, que previa a utilização da receita líquida do IOF para a formação de reservas monetárias e cambiais;

f) O IOF incide sobre as operações de *factoring* (ADInMC 1.763-DF), porém não incide sobre as operações de poupança (STF, RE 232.467/SP).

Art. 167. São vedados: (...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo; (...)

Súmula 588 do STF: O Imposto sobre Serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.

- "IOF: incidência sobre operações de *factoring* (Lei 9.532/1997, art. 58): aparente constitucionalidade que desautoriza a medida cautelar. O âmbito constitucional de incidência possível do IOF sobre operações de crédito não se restringe às praticadas por instituições financeiras, de tal modo que, à primeira vista, a lei questionada poderia estendê-la às operações de *factoring*, quando impliquem financiamento (*factoring* com direito de regresso ou com adiantamento do valor do crédito vincendo – *conventional factoring*); quando, ao contrário, não contenha operação de crédito, o *factoring*, de qualquer modo, parece substantivar negócio relativo a títulos e valores mobiliários, igualmente susceptível de ser submetido por lei à incidência tributária questionada" (STF, Tribunal Pleno, ADIn-MC 1.763/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 20.08.1998, *DJ* 26.09.2003).

- "Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Constitucionalidade. Lei 8.033/1990. MP 160/1990. IOF sobre operações financeiras. Precedentes. 1. Esta Corte, em 17.06.2002, no julgamento do RE 223.144/SP, da relatoria do Min. Carlos Velloso, firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do art. 1.º, I, da Lei 8.033/1990, oportunidade em que também foi afastada a alegada violação do princípio da irretroatividade da lei tributária, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo não corresponde aos ativos e aplicações financeiras existentes até o dia 16.03.1990, mas, sim, às operações que seriam praticadas em relação a esses a partir daquela data (art. 2.º, II, da Lei 8.033/1990). 2. As alegações deduzidas no agravo são insuficientes para infirmar a fundamentação que ampara a decisão agravada, a qual se encontra em sintonia com a orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal acerca do tema. 3. Agravo regimental não provido" (STF, 1.ª T., AgRg no RE 232.454/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.08.2012, *DJe* 13.09.2012).

- "Tributário. IOF. Tributação das operações de crédito correspondentes a mútuo de recurs financeiros entre pessoas jurídicas. Art. 13, da Lei 9.779/1999. 1. O art. 13, da Lei 9.779/1999 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de 'operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas' e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta-

corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. 2. Recurso especial não provido" (STJ, 2.ª T., REsp 1.239.101/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 13.09.2011, *DJe* 19.09.2011).

- "Processual civil e tributário. Agravo regimental. Violação a dispositivos constitucionais. Competência do Supremo Tribunal Federal. Liquidação de contrato de câmbio firmado no exterior. Fato gerador de IOF. 1. Não cabe a esta Corte analisar alegação de violação a dispositivos constitucionais, sob pena de usurpar-se da competência do Supremo Tribunal Federal. 2. A liquidação de contrato de câmbio contratado no exterior constitui fato gerador do IOF, de acordo com o art. 63, II, do CTN. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no AgIn 1.155.910/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 24.08.2010, *DJe* 30.09.2010).

(TRF-3.ª Região/Juiz Federal Substituto/2016) O IOF (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários):

(A) tem predominante função extrafiscal e não se submete à anterioridade tributária; o Poder Executivo pode manejar as suas alíquotas para ajustá-lo a objetivos de política monetária indicando o que almeja alcançar com a mudança de alíquota.

(B) incide na operação financeira de levantamento de depósitos judiciais destinados a suspender a exigibilidade do créd tributário ou a garantir a instância executiva.

(C) pode ser exigido nas operações financeiras dos Estados, DF e Municípios, porque essa tributação não é limitada pe imunidade constitucional recíproca.

(D) pode incidir sobre qualquer operação financeira, desde que seja observado o princípio da estrita legalidade, porque a operações enumeradas no CTN são exemplificativas.

Resposta: A

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) São contribuintes do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF):

(A) o mutuante, nas operações de crédito.

(B) os alienantes de títulos e valores mobiliários.

(C) os titulares dos contratos, nas operações relativas a contratos derivativos.

(D) os titulares de conta corrente, nas hipóteses de lançamento e transmissão de valores.

(E) as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nas operaçõe relativas a aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos e valores mobiliários em que o valor do pagamento para a liquidação seja superior a 95% (noventa e cinco por cento) do valor inicial da operação.

Resposta: C

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) São contribuintes do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF):

(A) o mutuante, nas operações de crédito.

(B) os alienantes de títulos e valores mobiliários.

(C) os titulares dos contratos, nas operações relativas a contratos derivativos.

(D) os titulares de conta corrente, nas hipóteses de lançamento e transmissão de valores.

(E) as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nas operaçõe relativas a aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos e valores mobiliários em que o valor do pagamento para a liquidação seja superior a 95% (noventa e cinco por cento) do valor inicial da operação.

Resposta: C

(FGV/Advogado Societário/CODEMIG/2015) No mês de janeiro de 2013, a alíquota do IOF de uma liquidação de operação de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro era de 4%. No dia 15 de julho do mesmo ano, o Poder Executivo editou um decreto, elevando-a para 6%. No ano seguinte, houve novo aumento da alíquota, que passou para 8%, e a partir de janeiro de 2015, a alíquota foi reduzida para zero. Em maio de 2015, um auditor fiscal da Receita Federal autuou uma instituição financeira pelo não recolhimento do IOF incidente sobre uma liquidação de operação de câmbio, ocorrida em novembro de 2013. Além da multa e juros de mora, o fiscal deverá lançar o imposto aplicando a alíquota de:

(A) 0%;

(B) 4%;

(C) 6%;

(D) 8%;

(E) 9%.

Resposta: C

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) Sobre os impostos em espécie, é correto afirmar:

(A) Incide ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

(B) O IPI poderá ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

(C) O II terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.

(D) O IR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

(E) O IOF não se submete ao princípio da anterioridade, assim como ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Resposta: E

Seção V
Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador:

I – a prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no

território de um mesmo Município;

II – a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Art. 69. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Art. 70. Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

O Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações foi unificado pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e está inserido na competência tributária dos Estados.

Seção VI
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

Arts. 71 a 73. Revogados pelo Dec.-lei 406/1968.

Ver comentários no art. 156, III, da CF.

CAPÍTULO V
Impostos Especiais

Seção I
Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País

Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:

I – a produção, como definida no artigo 46 e seu parágrafo único;

II – a importação, como definida no artigo 19;

III – a circulação, como definida no artigo 52;

IV – a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público;

V – o consumo, assim entendida a venda do produto ao público.

§ 1.º Para os efeitos deste imposto, a energia elétrica considera-se produto industrializado.

§ 2.º O imposto incide, uma só vez, sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações.

Art. 75. A lei observará o disposto neste Título relativamente:

I – ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a incidência seja sobre a produção ou sobre o consumo;

II – ao Imposto sobre a Importação, quando a incidência seja sobre essa operação;

III – ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, quando a incidência seja sobre a distribuição.

Este imposto não foi previsto na Constituição Federal de 1988.

Seção II

Impostos Extraordinários

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contados da celebração da paz.

O Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) poderá ser criado em situação de guerra, ou sua iminência, objetivando gerar receitas extras para a manutenção das forças armadas em combate. Destaque-se que a situação de guerra pode dar ensejo à instituição do IEG ou do Empréstimo Compulsório (art. 148, I, da CF), ou de ambos. Outro ponto muito importante sobre o tema é que os Empréstimos Compulsórios têm sua origem em lei complementar, e não em MP. Além disso, trata-se de uma permissão expressa na Constituição Federal para a bitributação e para o *bis in idem*, na medida em que é ampla a liberdade de escolha do fato imponível para o IEG. Registre-se, em tempo, que o imposto, sendo criado, terá exigência imediata, pois se trata de exceção às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1.º, da CF). Igualmente, insta enfatizar que o tributo é provisório, uma vez que, cessadas as causas de sua criação, deverá desaparecer (art. 76 do CTN).

Há entendimento doutrinário segundo o qual a parte final do artigo em comento, que fixou o prazo de 5 anos para a supressão do imposto, não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988, pois foi facultado ao legislador comum estabelecer prazo diverso, desde que observada a supressão gradual prevista no art. 154, II, da CF.

(IESES/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-PA/2016) Na iminência ou no caso de guerra externa é possível instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos na Lei 5.172/66, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz. Referidos impostos são de competência:

(A) Dos Estados.

(B) De todos os entes de forma concorrente.

(C) Dos Municípios.

(D) Da União.

Resposta: D

TÍTULO IV
TAXAS

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

A taxa é tributo vinculado à ação estatal, sujeitando-se à atividade pública, e não à atividade do particular. Deverá ser exigida pelas entidades impositoras (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), não se admitindo a exigência em face de atuação de empresa privada. De modo diverso do imposto, é exação bilateral, contraprestacional e sinalagmática. Seu disciplinamento vem do art. 145, II, da CF, c/c os arts. 77 a 79 do CTN.

A taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia e/ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 79, I, II e III, do CTN). Há dois tipos de taxa: a taxa de polícia e a taxa de serviço.

A base de cálculo ou base imponível é uma grandeza do fato gerador, uma perspectiva que o dimensiona, com o objetivo de permitir, aritmeticamente, no confronto com a alíquota, a indicação do quanto se deve. Portanto, a base de cálculo é ordem de medida dimensional do fato imponível, ofertando-lhe a exata expressão econômica.

Não pode existir imposto com base de cálculo de taxa, ou taxa com base de cálculo de imposto, sob pena de constituirmos um tributo pelo outro (STJ, REsp 2.220/SP-1990). Tal proibição está disciplinada no art. 145, § 2.º, da CF e no art. 77, parágrafo único, do CTN.

Súmula Vinculante 41 do STF: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula 82 do STF: São inconstitucionais o Imposto de Cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do Imposto de Transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio.

Súmula 128 do STF: É indevida a taxa de assistência médica e hospitalar das instituições de previdência social.

Súmula 129 do STF: Na conformidade da legislação local, é legítima a cobrança de taxas de calçamento.

Súmula 132 do STF: Não é devida a taxa de previdência social na importação de amianto bruto ou em fibra.

Súmula 140 do STF: Na importação de lubrificantes é devida a taxa de previdência social.

Súmula 141 do STF: Não incide a taxa de previdência social sobre combustíveis.

Súmula 142 do STF: Não é devida a taxa de previdência social sobre mercadorias isentas do Imposto de Importação.

Súmula 302 do STF: Está isenta da taxa de previdência social a importação de petróleo bruto.

Súmula 324 do STF: A imunidade do artigo 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas.

Súmula 348 do STF: É constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas.

Súmula 545 do STF: Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Súmula 550 do STF: A isenção concedida pelo artigo 2.º da Lei 1.815, de 1953, às empresas de navegação aérea não compreende a taxa de melhoramentos de portos, instituída pela Lei 3.421, de 1958.

Súmula 595 do STF: É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural.

Súmula 80 do STJ: A Taxa de Melhoramento dos Portos não se inclui na base de cálculo do ICM.

Súmula 124 do STJ: A Taxa de Melhoramento dos Portos tem base de cálculo diversa do Imposto de Importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.

Súmula 523 do STJ: A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a

incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

(CONSULPLAN/ Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/ 2017) Relativamente às taxas, assinale a alternativa correta:

(A) A Constituição Federal menciona quais as taxas que são de competência das entidades tributantes, obedecendo-se ao critério de repartição de atribuição administrativa para a prestação do serviço.

(B) A taxa de serviço público específico e divisível possui, como fato gerador, a utilização efetiva ou potencial desse mesmo serviço, podendo ainda ser instituída para repartir os custos de serviço estatal efetivamente existente ou para angariar recursos para a sua implantação.

(C) O serviço de iluminação pública pode ser remunerado mediante taxa.

(D) A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o art. 145, II, da Constituição Federal.

Resposta: D

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) Em relação às taxas, assinale a alternativa correta:

(A) O exercício regular do poder de polícia pelas entidades tributantes, segundo as atribuições administrativas previstas na Constituição Federal, pode, excepcionalmente, acarretar a imposição de taxas, por parte de cada uma delas, considerando a fiscalização de determinada atividade, como é o caso da proteção ao meio ambiente.

(B) As taxas de polícia instituídas e cobradas pelas entidades tributantes, tendo como fato gerador a atividade fiscalizadora incidente sobre uma mesma matéria, regulando a prática de ato ou a abstenção de fato, configuram *bis in idem* e destoam das atribuições administrativas inseridas na Constituição Federal.

(C) Considera-se irregular o poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

(D) Considera-se poder de polícia a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse particular específico, no que concerne à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Resposta: A

(CESPE/ Analista Judiciário/TRE-BA/2017) É responsabilidade da administração pública regular a prática de ato ou a abstenção de fato por meio da limitação ou regulação de direito, interesse ou liberdade. Para essa finalidade, utiliza-se

(A) a taxa de polícia.

(B) o preço público.

(C) a contribuição de melhoria.

(D) a contribuição social.

(E) a taxa de serviço.

Resposta: A

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Assinale a alternativa correta de acordo com a legislação vigente sobre sistema tributário nacional:

(A) Taxa – cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

(B) Taxa – tem a base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, e calculada em função do capital das empresas.

(C) Taxa cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia.

(D) Todas as alternativas estão corretas.

(E) Todas as alternativas estão incorretas.

Resposta: C

(CONSESP/Agente/Sercomtel S.A. Telecomunicações/2015) Analise as afirmações abaixo.

I. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

II. As taxas poderão ter base de cálculo própria de impostos.

III. As taxas deverão ter base de cálculo própria de impostos.

IV. As taxas não poderão ter alíquota própria de impostos.

É correto o que se afirma em:

(A) I, apenas.

(B) II, apenas.

(C) II e III, apenas.

(D) I e IV, apenas.

(E) I, II, III e IV.

Resposta: A

(CESPE/Contador/FUB/2015) Com relação ao Sistema Tributário Nacional (STN), julgue o item subsecutivo.

Os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria são espécies de tributo.

Resposta: Certo

(COSEAC/Técnico em Contabilidade/UFF/2015) A diferenciação entre Imposto e Taxa é dada por:

(A) a taxa é vinculada a uma ação ou uma atividade dependente de um órgão estatal, e não pressupõe prestação de serviços imediatos e diretos do Estado; o imposto é um pagamento fixo que pressupõe uma contraprestação direta dos serviços públicos ao contribuinte.

(B) taxa é um tributo que não pressupõe uma contraprestação imediata e direta do Estado e é independente de qualquer ato vinculado discricionário.

(C) o imposto é pago independentemente de uma contraprestação imediata e direta do Estado cujo fato gerador não depende de qualquer atividade estatal específica; a taxa pressupõe um serviço público específico prestado ao contribuinte e uma contraprestação imediata e direta do Estado.

(D) o imposto é um tributo específico a uma atividade estatal e se propõe a uma ação do Estado imediata e indeterminada; a taxa é um tributo específico a uma ação relacionada a uma atividade e é isenta de contraprestação do Estado.

(E) o imposto é um tributo pago pelo contribuinte que pressupõe uma contraprestação imediata de um serviço público cujo fato gerador é o exercício do poder de serviço do Estado; a taxa tem fato gerador o poder de polícia do Estado e a utilização de serviços públicos por parte do contribuinte.

Resposta: C

(FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA/2015) Assinale a alternativa INCORRETA.

(A) As taxas podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia e da utilização efetiva ou potencial de um serviço público, enquanto os preços públicos podem ser cobrados em face de um serviço público de utilização efetiva.

(B) Contribuições sociais e taxas têm como traço comum a previsão necessária na hipótese de incidência respectiva de contraprestação estatal endereçada de modo direto e efetivo ao sujeito passivo.

(C) Impostos e taxas podem ser instituídos, observadas as normas constitucionais, por todos os entes da Federação.

(D) A contribuição de melhoria é tributo contraprestacional, visto que pressuposto para a sua cobrança é a existência de obra pública da qual decorra a valorização de imóveis.

(E) As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico podem ser instituídas, de modo exclusivo, pela União Federal.

Resposta: B

(VUNESP/Contador Judiciário/TJ-SP/2015) "_____________ pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios no âmbito de suas respectivas atribuições, tem(têm) como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição." (Adaptado)

Assinale a alternativa que preenche corretamente o espaço em branco, correspondente à espécie tributária de que trata o art. 77 do CTN.

(A) As taxas cobradas.

(B) O imposto cobrado.

(C) A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) cobrada.

(D) A contribuição de melhoria cobrada.

(E) O empréstimo compulsório cobrado.

Resposta: A

(CS-UFG/Procurador/AL-GO/2015) A propósito do tributo taxa cobrado mediante o exercício de atividade administrativa plenamente vinculada, deve ser observado o seguinte:

(A) a cobrança de Taxa de Fiscalização Estadual requer lei estadual que a institua independentemente da organização d estrutura administrativa de fiscalização.

(B) as taxas de poder de polícia, espécies tributárias diversas dos impostos, inobservam ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

(C) o projeto de lei estadual que estabeleça a cobrança de taxa de fiscalização de posturas e bons costumes de bares e estabelecimentos congêneres é inconstitucional, na medida em que está ausente competência administrativa do Estado.

(D) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal indica que taxa de fiscalização fixada de acordo com o faturamento da empresa é inconstitucional.

Resposta: C

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) Sobre a constitucionalidade das taxas,

é correto afirmar:

(A) É constitucional a taxa cobrada em face do fornecimento de iluminação pública, pois consubstancia atividade estata apta a ser remunerada por meio dessa espécie tributária

(B) É inconstitucional a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, uma vez que realizados em benefício da população em geral e de forma indivisível.

(C) É constitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos, visto que consubstancia atuação estatal específica e divisível.

(D) É constitucional a exigência de taxa de prevenção de incêndio, cuja base de cálculo é cobrada em função do valor venal do imóvel, pois mensura indiretamente a quantidade de trabalho ou atividade que o poder público se vê obrigado a desempenhar.

(E) É constitucional a taxa de renovação da licença de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Acerca das taxas, é correto afirmar:

(A) Têm por fato gerador o exercício efetivo ou potencial do poder de polícia, ou a utilização regular de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

(B) Em casos excepcionais, podem ter base de cálculo ou fatos geradores idênticos aos que correspondam a impostos com efeito, os emolumentos percebidos por notários e registradores são taxas e têm base de cálculo idêntica à do imposto sobre a renda da pessoa física do tabelião ou registrador.

(C) Consideram-se serviços públicos específicos quando podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; e divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

(D) Segundo norma constitucional explícita, são assegurados a todos – mediante prévio e regular pagamento de taxas – direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

Resposta: C

Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária,

sem abuso ou desvio de poder.

TAXA DE POLÍCIA

O art. 78, *caput*, do CTN estipula o conceito de poder de polícia:

"Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos".

A taxa de polícia, denominada também de taxa de fiscalização, será exigida em razão de atos de polícia realizados pela Administração Pública, pelos mais variados órgãos ou entidades fiscalizatórias. Pagar-se-á tal taxa em função do "exercício regular do poder de polícia administrativa", tendente a limitar direitos ou liberdades individuais em benefício da coletividade. A esse propósito, dispõe o parágrafo único do art. 78 do CTN: "Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder".

Relevante destacar que a denominada polícia administrativa não se confunde com a polícia judiciária, nem tampouco com a polícia mantenedora da ordem pública.

Há diversas atividades fiscalizatórias que podem ensejar a cobrança do tributo. Dentre as principais destacamos:

a) taxa de alvará (ou de funcionamento);

b) taxa de fiscalização de anúncios;

c) taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários pela CVM;

d) taxa de fiscalização dos serviços de cartórios extrajudiciais;

e) taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA);

f) taxa para o FUNDAF.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

A taxa de serviço será cobrada em razão da prestação estatal de um serviço público específico e divisível. Note que são requisitos cumulativos, que dão os limites necessários à exigibilidade da taxa de serviço, sempre dotada de especificidade e divisibilidade, segundo dispõe o art. 79, II e III, do CTN. Ressalte-se que a prestação do serviço público poderá ser de utilização efetiva (art. 79, I, *a*, do CTN) ou potencial (art. 79, I, *b*, do CTN).

Não são poucos os serviços que preenchem os requisitos ensejadores dessa taxa, como serviços de luz, gás, esgotamento sanitário, entre outros. Entretanto, tais ações estatais são comumente remuneradas por meio de tarifas. A jurisprudência não é uníssona sobre o tema, ora associando tais manifestações ao campo das taxas, ora ao campo das tarifas.

- Por conta dos requisitos essenciais à sua caracterização, vários tributos "tentaram se enqua na categoria de taxa de serviço, quando deveriam ser custeados por impostos, incorrendo, na maioria das vezes, em inconstitucionalidade.

- Taxa de Segurança Pública (ver a ADInMC 1.942/DF-1999 e a ADInMC 2.424/CE-2002).
- Taxa de Limpeza Pública (ver, no STJ: EDivREsp 102.404/SP-1997. No STF, ver: RE 361.437/MG-2002; RE 245.539/RJ-2000; RE 188.391; RE 199.969; e RE 204.827).
- Taxa de Iluminação Pública: RE 231.764 e RE 233.332 e Súmula 670 do STF. Frise-se que 11 de março de 2015, o Plenário do STF acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte conteúdo: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa". Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 670 da Súmula do STF. Trata-se da Súmula Vinculante 41 do STF.

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES SOBRE TAXAS

Base de cálculo

A base de cálculo ou base imponível é uma grandeza do fato gerador, uma perspectiva que o dimensiona, com o objetivo de permitir, aritmeticamente, no confronto com a alíquota, a indicação do quanto se deve. Portanto, a base de cálculo é ordem de medida dimensional do fato imponível, ofertando-lhe a exata expressão econômica.

Não pode existir imposto com base de cálculo de taxa, ou taxa com base de cálculo de imposto, sob pena de constituirmos um tributo pelo outro (STJ, REsp 2.220/SP-1990). Tal proibição está disciplinada no art. 145, § 2.º, da CF e no art. 77, parágrafo único, do CTN.

Destaque-se que é bastante comum a inconstitucionalidade de taxas com bases de cálculo inadequadas, como a Taxa de Licença de Publicidade, criada com base de cálculo afeta ao tamanho da placa de publicidade (STJ, REsp 78.048/SP-1997), a Taxa de Serviços Urbanos, criada com base de cálculo coincidente com a base imponível do IPTU (STF, RE 12.0811/SP-1993), a Taxa de fiscalização de estabelecimentos (TFE), as Taxas de licenciamento de importação e a Taxa de Segurança contra incêndio. Ver STJ: ARE 990.914/SP e STF: RE 643.247/SP.

A taxa não se confunde com a tarifa, mesmo sendo ambas as prestações pecuniárias tendentes a prover de recursos os cofres estatais, em face de serviços públicos prestados.

A tarifa, uma espécie de preço público, é o preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionistas de serviços públicos (concessionárias e permissionárias), como se fossem vendedoras.

Já a taxa, como estudado, é tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.

A característica essencial que deve diferenciar taxa de preço público está na inerência ou não da atividade à função do Estado. Ou seja, se houver notória vinculação do serviço com o desempenho de função estatal, teremos a taxa. Por outro lado, se houver desvinculação deste serviço com a ação

estatal, inexistindo óbice ao desempenho da atividade por particulares, teremos a tarifa. Nesse passo, ressalte-se que, hodiernamente, o critério considerado importante para distinguir tais institutos não é o de saber se o pagamento é voluntário ou compulsório, mas, sim, de averiguar se a atividade concretamente executada pelo Poder Público configura um serviço público ou não.

Nesse passo, sempre que o serviço, específico e divisível, deva ser prestado pela Administração Pública diretamente, por ordem constitucional ou legal, o regime será o de taxa, mesmo que a lei adote outro. Nos casos em que a realização do serviço puder ser delegada a outra entidade, pública ou privada, o legislador poderá escolher entre o regime de taxa e o de tarifa (sobre este tema, ver julgado, da lavra do Ministro Carlos Velloso, no RE 209.365-3/SP).

Note o Quadro Mnemônico:

Taxa	Preço Público
É tributo	Não é tributo
Prestação pecuniária compulsória	Prestação pecuniária facultativa
Sem autonomia de vontade	Com autonomia de vontade
Decorrente de lei	Decorrente de contrato administrativo
Rescisão inadmissível	Rescisão admissível
Obrigação ex lege	Obrigação ex voluntate
Obedece aos princípios de direito tributário	Não está sujeito aos princípios de direito tributário, mas aos princípios de direito administrativo
Regime jurídico de direito público	Regime jurídico de direito privado
Há taxa de serviço de utilização potencial	Só há tarifa cobrada em face de serviço de utilização efetiva
Existe taxa cobrada em razão de poder de polícia	Não existe tarifa cobrada em razão de poder de polícia
Exigida por pessoas jurídicas de direito público	Exigida por pessoas jurídicas de direito público e de direito privado
Receita derivada de direito público, com uso de seu poder de império (a receita "deriva" do patrimônio do particular)	Receita originária de direito privado, sem uso de seu poder de império (a receita "origina-se" do próprio patrimônio do estado)
Cobrança não proporcional ao uso	Cobrança proporcional ao uso

Súmula Vinculante 41 do STF: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

- "Tributário e constitucional. Pedágio. Natureza jurídica de preço público. Dec. 34.417/1992, do Estado do Rio Grande do Sul. Constitucionalidade. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inc. V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 11.06.2014, *DJe* 01.07.2014).

- "Recurso extraordinário. Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação (TLIF). Base de cálculo. Número de empregados. Dado insuficiente para aferir o efetivo Poder de Polícia. Art. 6.º da Lei 9.670/1983. Inconstitucionalidade. Jurisprudência pacífica da Corte. 1. A taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza. As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida. 2. A base de cálculo proposta no art. 6.º da Lei 9.670/1983 atinente à taxa de polícia se desvincula do maior ou menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar em decorrência da força econômica do contribuinte. O que se leva em conta, pois, não é a efetiva atividade do Poder Público, mas, simplesmente, um dado objetivo, meramente estimativo ou presuntivo de um ônus à Administração Pública. 3. No tocante à base de cálculo questionada nos autos, é de se notar que, no RE 88.327/SP, Rel. Min. Décio Miranda (*DJ* 28.09.1979), o Tribunal Pleno já havia assentado a ilegitimidade de taxas cobradas em razão do número de empregados. Essa jurisprudência vem sendo mantida de forma mansa e pacífica. 4. Recurso extraordinário não provido" (STF, 1.ª T., RE 554.951/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.10.2013, *DJe* 19.11.2013).

- "Tributário e processual civil. Inmetro. Taxa para aferição de bombas de combustível. Poder de polícia. Art. 11 da Lei 9.933/1999. Legalidade da exação. Honorários advocatícios. Princípios da causalidade e proporcionalidade. Observância. Manutenção do *quantum* fixado na sentença. 1. As taxas são tributos instituídos em razão do exercício

do poder de polícia pela Administração ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ou colocados à disposição do interessado, decorrendo daí o seu caráter contraprestacional. 2. A exação relativa à utilização dos serviços de aferição de instrumentos de medição – dentre os quais se inserem as bombas de combustíveis – classifica-se como taxa, apresentando como fato gerador o efetivo exercício de poder de polícia. Previsão no art. 11 da Lei 9.933/1999. 3. O débito questionado pela demandante apresenta como vencimento a data de 10.02.2006, referindo-se, portanto, a período em que já vigia a Lei 9.933/1999, motivo pelo qual não se há falar em ofensa ao princípio da legalidade na espécie. 4. A teor do disposto no art. 5.º da Lei 5.966/1973 (redação conferida pela Lei 9.933/1999), o Inmetro estava autorizado a credenciar entidades públicas ou privadas para a execução de atividades de sua competência. Legalidade do convênio firmado entre o Inmetro e a Agência Estadual de Metrologia do Estado do Mato Grosso do Sul (AEM/MS). 5. Considerados os parâmetros legais (art. 20, §§ 3.º e 4.º, do CPC), bem assim os princípios da proporcionalidade e causalidade, de rigor a manutenção dos honorários advocatícios nos termos fixados pela sentença. 6. Apelação improvida" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0001402-32.2006.4.03.6000, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 09.10.2014, *DJF* 17.10.2014).

TÍTULO V
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona

ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1.º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2.º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Conceito e aspectos gerais

A contribuição de melhoria veio a ser instituída em nosso país com o advento da Constituição de 1934, mais exatamente no seu art. 124. Posteriormente, com o surgimento do CTN, em 1966, tal gravame foi enunciado nos arts. 81 e 82, nos quais são feitas as menções aos limites global e individual de sua cobrança, ambos expostos de forma mais detalhada no ano seguinte, com a publicação do Dec.-lei 195/1967. Por fim, a Constituição da República vigente veio cuidar desta exação, ainda que superficialmente, em seu art. 145, III, em nada se alongando no que se refere aos termos "valorização imobiliária" ou "limites" global e individual.

O tributo contribuição de melhoria exterioriza-se de maneira totalmente autônoma em relação aos demais gravames, e tem como bússola para sua cobrança a proporção do benefício efetivamente experimentado pelo contribuinte, decorrente de obra pública realizada pelo Poder Público. Sua existência se justifica como freio ao enriquecimento involuntário de proprietários de imóveis adjacentes a obras públicas que os valorizem, fazendo com que, em troca da valorização imobiliária, eles venham a pagar uma indenização ao Estado por saborear esse incremento econômico. Tal

fundamentação encontra guarida no art. 145, III, da CF, no art. 81 do CTN e no art. 3.º do Dec.-lei 195/1967.

O sujeito passivo da exação em estudo vem a ser o proprietário do imóvel que circunvizinha a obra pública geradora de sua valorização imobiliária, tal como previsto no art. 3.º, § 3.º, e no art. 8.º, *caput*, parte inicial, ambos do Dec.-lei 195/1967.

Por óbvio, é imperativo que a cobrança do tributo cinja-se à área de influência ou zona de beneficiamento, o que restringe a exigência do tributo apenas aos proprietários dos imóveis adjacentes à obra que os valoriza (art. 82, § 1.º, *in fine*, do CTN, c/c art. 3.º, parte final, do Dec.-lei 195/1967). Evidente que tal limitação da área representa um esforço incomum para a cobrança do tributo, tendo em vista que existem várias formas de valorização imobiliária, como a longitudinal, por meio da qual são valorizados os imóveis ao longo da obra; a radial, que denota a valorização ao redor da obra; ou em pontos extremos, aqueles existentes nas extremidades da obra.

O fato gerador

Em consonância com o disposto no art. 2.º do Dec.-lei 195/1967, temos que o fato gerador da contribuição de melhoria reside na valorização imobiliária experimentada pelos imóveis adjacentes a uma obra pública. Importante é ressaltar que, para ensejar a cobrança do referido tributo, deve ser estabelecida uma relação direta entre a obra pública construída e a valorização imobiliária dela decorrente.

Nota-se, portanto, que o tributo é sinalagmático ou bilateral, com cobrança lastreada na referibilidade. Com efeito, a majoração do valor dos imóveis é que provoca o pagamento do tributo, o que nos permite concluir que a satisfação do crédito tributário só poderá ser exigida após o término da obra pública.

Vale assinalar, ainda, que em caso de desvalorização imobiliária oriunda de obra pública, não é pacífico o entendimento de como se operará o ônus da prova da lesão. Isso porque na esteira do art. 6.º do Dec.-lei 195/1967 e do art. 82, II, do CTN, a impugnação é de responsabilidade do proprietário que se julgar lesado por eventual prejuízo decorrente da obra pública. Por outro lado, o STJ e o STF vêm decidindo reiteradamente que é dever do Poder Público, e não do contribuinte, provar a efetiva valorização dos bens imóveis circunvizinhos à obra pública por ele realizada (vide REsp 169.131/SP-1998; REsp 243.381/SP-2000. Ademais, no STF: RE 116.148/SP-1993, RE 116.147/SP-1992).

A base de cálculo

A base de cálculo significa o quantum de valorização acrescido ao imóvel em função da obra

pública realizada pela Administração.

De acordo com as sucessivas decisões do STJ (REsp 634/SP-1994; REsp 243.381/SP-2000; e tantas outras) e do STF (RE 114.069-1/SP-1994), deve ser realizada uma dedução do sobrevalor, ou seja, subtrai-se do valor do imóvel após a obra o valor do imóvel antes da obra, chegando-se, assim, à base de cálculo do gravame.

Nessa esteira, não há que se confundir o quantum de valorização oriundo da obra pública com o custo por ela provocado, até mesmo porque uma obra pública de custo relativamente baixo pode resultar em grande valorização imobiliária, e vice-versa.

Para que se encontre o valor do tributo efetivamente devido, aplica-se à base de cálculo corretamente identificada uma alíquota (em porcentagem), gerando-se o valor tributário devido pelo proprietário de um dado imóvel situado dentro da zona de beneficiamento da obra pública.

Os limites da cobrança

A cobrança da contribuição de melhoria encontra limitações em dois aspectos que devem ser conjuntamente considerados, a saber, o limite individual e o limite total ou global.

Significa dizer que, no momento da realização da cobrança desta exação, parte-se do limite individual em direção ao limite total, sem, entretanto, sobrepujá-los em nenhuma circunstância, sob pena de caracterização de um injustificado enriquecimento da Administração. É a adoção do chamado "sistema de duplo limite".

Nesse passo, o limite individual aponta para uma tutela da valorização imobiliária de cada proprietário, pois não se mostra lícita a cobrança sobre cada um em montante acima da valorização obtida. Desse modo, cabe à Administração examinar, de forma discriminada, a valorização imobiliária fruída pelos proprietários. O cálculo desse limite individual está previsto no art. 3.º do Dec.-lei 195/1967. Vale dizer que, mesmo na vigência da EC 23/1983, quando só foi feita menção textual ao limite total, com a omissão do legislador ao limite individual, o STF – acompanhado pela doutrina –, decidiu que este limite persistia (RE 116.148-5/SP), ratificando-se, desse modo, o sistema do duplo limite.

O limite global, por sua vez, impõe que arrecadação não pode se situar acima do gasto despendido com a obra. Se isto fosse tolerado, ver-se-ia o enriquecimento injustificado do Estado. Ipso facto, não há óbice a que a contribuição seja criada e exigida para custear ou recuperar apenas uma parcela do gasto, *v.g.*, metade da obra (ver art. 4.º, § 2.º, do Dec.-lei 195/1967). O que não se pode aceitar é a arrecadação em valor superior ao montante do custo. Imperioso lembrar que, na doutrina, há controvérsia acerca da necessidade de obediência ao limite global: alguns eminentes autores entendem que na atual Lei Suprema somente subsistiu o limite individual, não persistindo o limite total. Outros discordam afirmando que não há sentido na arrecadação superior ao custo da

obra, sob pena de desafiar os limites da razoabilidade.

Os requisitos mínimos para a cobrança

Ao analisarmos em conjunto as disposições previstas no art. 82 do CTN e no art. 5.º do Dec.-lei 195/1967, vislumbramos inúmeros requisitos essenciais à criação da contribuição de melhoria.

A cobrança da exação deve ser inaugurada com a publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto, orçamento do custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada e determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

Assim, o processo que permeia a exigência da contribuição de melhoria se revela como ato jurídico complexo, integrado por uma série de atos preparatórios e declaratórios, legalmente previstos, cuja inobservância pode provocar a anulação do lançamento.

No entendimento do STF, a publicação do edital ocorre previamente em relação à cobrança da contribuição, mas pode se dar em momento posterior à obra (RE 107.500/PR).

- "Constitucional. Tributário. Agravo regimental no agravo de instrumento. Contribuição de melhoria. Fato gerador: *quantum* da valorização imobiliária. Precedentes. 1. Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido" (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 694.836/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 24.11.2009, *DJe* 18.12.2009).

- "Obra pública: o particular que assumiu por contrato a obrigação de ressarcir a sociedade de economia mista executora dos custos de obra pública de seu interesse não pode opor à validade da obrigação livremente contraída a possibilidade, em tese, da instituição para a hipótese de contribuição de melhoria" (STF, 1.ª T., RE 236.310/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.12.1998, *DJ* 06.04.2001).

- "Tributário. Contribuição de melhoria. Requisitos. Nexo de causalidade entre a obra e a valorização do imóvel. Prova que compete ao ente tributante. Incidência das Súmulas 7 e 83 do STJ. 1. É assente nesta Corte o entendimento segundo o qual é imprescindível para a instituição da contribuição de melhoria lei prévia e específica; e valorização imobiliária decorrente da obra pública, sendo da administração pública o ônus da referida prova. 2. Não há como aferir eventual violação do dispositivo citado por violado

sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos, porquanto a Corte estadual concluiu pela inexistência de provas da efetiva valorização do imóvel, fato gerador do tributo em tela. Agravo regimental improvido" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 539.760/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 16.09.2014, *DJe* 23.09.2014).

- "Processual civil. Agravo regimental no recurso especial. Tributário. Contribuição de melhoria. Confissão de dívida. Circunstância que não impede a discussão judicial sobre a legalidade do tributo. Pavimentação de via pública. Ilegalidade da contribuição fundada apenas no custo da obra pública, sem levar em consideração a respectiva valorização imobiliária. 1. 'A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos' (REsp 1.133.027/SP, 1.ª Seção, Rel. p/ acórdão Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 16.03.2011 – recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC). 2. A jurisprudência Corte pacificou-se no sentido de que 'o fato gerador da contribuição da melhoria é a valorização do imóvel, não cabendo sua fixação meramente sobre o valor da obra realizada' (REsp 651.790/RS, 2.ª T., Rel. Min. Castro Meira, *DJ* 05.04.2006), ou seja, 'a contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização do imóvel que lhe acarreta real benefício, não servindo como base de cálculo tão só o custo da obra pública realizada' (REsp 280.248/SP, 2.ª T., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* 28.10.2002). 3. Assim, a cobrança da contribuição de melhoria deve levar em consideração o acréscimo do valor do imóvel, decorrente da realização de obra pública, não sendo possível estabelecer a sua cobrança com base no custo total da obra dividido pelo número de unidades existentes na área beneficiada. 4. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no AgRg no REsp 1.018.797/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 17.04.2012, *DJe* 26.04.2012).

- "Processual civil e tributário. Agravo legal. Art. 557, § 1.º, do CPC. Embargos à execução fiscal. Contribuição de melhoria. Cobrança indevida. Ausência de requisitos legais. Recurso improvido. 1. A Municipalidade deixou de observar os requisitos legais, além de não ter sido capaz de comprovar a efetiva valorização do imóvel objeto da incidência da contribuição de melhoria, sendo indevida, portanto, a cobrança do referido tributo. 2. A designação genérica e imprecisa da valorização imobiliária é incompatível com os princípios constitucionais da tipicidade do fato gerador e da ampla defesa, tendo em vista que subtrai do conhecimento do sujeito passivo qual a *causa debendi* da exação. 3. O estabelecimento de valores precisos é condição *sine qua non*, tanto para o exercício da ampla defesa, quanto para a possibilitação de efetivo controle judicial. 4. A contribuição de melhoria não pode ter unicamente como lastro o custo da obra, mas deve considerar, outrossim, o custo-benefício que se tem mediante a apuração da valorização individual do imóvel, nos exatos termos do art. 82, § 1.º, do CTN, de sorte que a cobrança deste tributo não pode estar embasada na simples necessidade do Estado de cobrir os custos despendidos com a obra pública. 5. É inadmissível a base de cálculo fixada exclusivamente no rateio do custo da obra em proporção à metragem do imóvel beneficiado, como no caso em tela, ao arrepio dos critérios estabelecidos pelas normas gerais tributárias, as quais são de observância obrigatória por todos os entes da

Federação. 6. Agravo legal improvido" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCiv 0003625-44.2001.4.03.6125, Rel. Des. Federal Johonsom Di Salvo, j. 14.08.2014, *DJF* 22.08.2014).

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Conforme a legislação vigente sobre a contribuição de melhoria, deve-se observar os seguintes requisitos mínimos:

(A) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

(B) fixação de prazo não superior 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior.

(C) regulamentação do processo administrativo de instrução, sem julgamento da impugnação, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

(D) a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo valor integral do custo da obra, pelos imóveis situados n zona beneficiada em função dos respectivos fatores gerais de valorização.

(E) por ocasião do respectivo lançamento, o contribuinte não deverá ser notificado do montante da contribuição, da form e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Resposta: A

(FCC/Procurador Autárquico/MANAUSPREV/2015) De acordo com o que estabelece o Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria é um tributo que pode ser cobrado

(A) em decorrência da valorização de imóvel de propriedade da pessoa jurídica de direito público que nele realizou benfeitorias.

(B) como consequência do aumento do faturamento dos estabelecimentos comerciais próximos ao local em que foi realizada a obra pública que atraiu a freguesia.

(C) como resultado da melhoria do fluxo viário de determinada região, em razão de obra pública realizada em suas cercanias.

(D) em decorrência da melhoria da qualidade de vida de uma região, com o consequente aumento do valor dos imóveis ali localizados, ocasionada pela remoção das indústrias poluentes daquela área.

(E) de sujeito passivo que teve seu imóvel valorizado em decorrência da realização de obra pública.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Com relação às contribuições de melhoria, é correto afirmar:

(A) São instituídas para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

(B) A lei relativa à contribuição de melhoria observará, dentre outros requisitos mínimos, a publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto, orçamento do custo total da obra, determinação de que o custo total da obra deverá ser financiado pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

(C) São tributos largamente utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios quando da realização de obras públicas, em decorrência da praticidade e da rápida tramitação dos procedimentos para a definição do montante a ser cobrado a título de contribuição de melhoria.

(D) Poderão ser instituídas pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, não havendo previsão legal para que possam ser cobradas pela União.

Resposta: A

TÍTULO VI
DISTRIBUIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Art. 83. Sem prejuízo das demais disposições deste Título, os Estados e Municípios que celebrem com a União convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos, especialmente no campo da política tributária, poderão participar de até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente do imposto referido no artigo 43, incidente sobre o rendimento das pessoas físicas, e no artigo 46, excluído o incidente sobre o fumo e bebidas alcoólicas.

Parágrafo único. O processo das distribuições previstas neste artigo será regulado nos convênios nele referidos.

Art. 84. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.

Parágrafo único. O disposto neste artigo, aplica-se à arrecadação dos impostos de competência dos Estados, cujo produto estes venham a distribuir, no todo ou em parte, aos respectivos Municípios.

REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS

A repartição de receitas tributárias é tema bastante exigido nas provas de concursos públicos. Sua disciplina consta dos arts. 157 a 162 da CF.

A repartição de parte da arrecadação tributária, entre os entes políticos tributantes, é meio de garantia da autonomia política dos entes federados, que restarão inexistentes se divorciadas da autonomia financeira.

Como é sabido, à União competem mais impostos do que aos Municípios, Distrito Federal e Estados-membros da Federação. A soma algébrica dos impostos municipais (três) e estaduais (três) não excede o número de impostos federais (nove ao todo). Saliente-se que competem ao DF os três impostos municipais e os três impostos estaduais.

Ante o tamanho desequilíbrio de competências, com nítida concentração de renda nos cofres da União, o legislador houve por bem estabelecer a repartição de suas receitas, cabendo à União o repasse de valores aos Estados e Distrito Federal, e, aos Estados, o repasse de valores aos Municípios. Fato é que estes – os Municípios – não deverão realizar quaisquer repasses, somente deles integrar, absorvendo-os, em função da inexistência de entidade subalterna. Seguindo o mesmo raciocínio, o Distrito Federal, por não ser formado por municípios, não os fará. Dessa forma, os Municípios e o Distrito Federal não repartem, somente se beneficiam da repartição.

As transferências tributárias constitucionais da União para os Estados e Municípios podem ser classificadas em transferências diretas (repasse de parte da arrecadação para determinado governo) ou transferências indiretas (mediante a formação de Fundos Especiais). Entretanto, independentemente da classificação, as transferências sempre ocorrem do governo de maior nível para os de menores níveis, quais sejam: da União para Estados e Distrito Federal; da União para Municípios; ou dos Estados para Municípios.

Memorize as transferências diretas feitas da União:

a) para os Estados e Distrito Federal:

- 100% do produto da arrecadação do IR-FONTE (IRRF), incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles (Estados e Distrito Federal), suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. Note que o Sistema Tributário Nacional contempla a hipótese de haver tributo de competência de um ente federado, porém com arrecadação destinada totalmente a outro(s) ente(s);
- 30% do produto da arrecadação do IOF-Ouro, quando definido em lei como ativo financeiro instrumento cambial (art. 153, § 5.º, I, da CF), para o Estado de origem, no qual houver extração do ouro. Memorize que não se mencionou o "IOF", em si, mas o IOF-OURO, isto é, aquele incidente na operação que envolva o referido ativo financeiro. Frise-se, ainda,

que, no caso do Distrito Federal, a repartição com este será integral (100%), pois nele não existem municípios;

- 10% do produto da arrecadação do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exporta de produtos industrializados (art. 159, II, da CF);
- 20% do produto de arrecadação do intitulado Imposto Residual (art. 154, I, da CF);
- 29% do produto de arrecadação da CIDE – Combustível (art. 159, III, da CF – EC 44/2004

b) para os Municípios:

- 100% do produto da arrecadação do IR-Fonte (IRRF), incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles (Municípios), suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. Como já foi dito, o Sistema Tributário Nacional contempla a hipótese de haver tributo de competência de um ente federado, porém com arrecadação destinada integralmente a outro(s) ente(s);
- 50% do produto da arrecadação do ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural –, relativamente aos imóveis nesta situados. Entretanto, o limite pode atingir o patamar de 100% para os Municípios, caso estes se dediquem às atividades de fiscalização e cobrança do tributo (delegação de capacidade tributária ativa), sem que dessa atividade possa resultar redução de imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal (EC 42/2003 – art. 158, II, da CF). Veja que o Sistema Tributário Nacional contempla a hipótese de haver tributo de competência de um ente federado, porém com arrecadação destinada totalmente a outro ente;
- 50% do produto da arrecadação do IPVA, relativo aos veículos automotores licenciados en seus territórios;
- 25% do montante entregue pela União (10%) aos Estados e Distrito Federal (proporcionaln ao valor das exportações de produtos industrializados), a título de IPI (art. 159, § 3.º, da CF);
- 25% do produto da arrecadação do ICMS: 3/4, no mínimo, na proporção do valor adiciona nas operações realizadas em seus territórios e até 1/4 de acordo com a lei estadual, desde que não exclua, totalmente, a participação do Município (RE 401.953/RJ-2007; vide art. 158, parágrafo único, I e II, da CF). Acerca disso, saliente-se que o valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil (art. 3.º, § 1.º, da LC 63/1990);
- 70% do produto de arrecadação do IOF – Ouro, quando definido em lei como ativo financei ou instrumento cambial (art. 153, § 5.º, II, da CF), para o Município de origem, no qual houver extração do ouro. Como já foi dito, no caso do Distrito Federal, a repartição com

este será total (100%), pois nele não há municípios;

- 25% do montante entregue pela União (29%) ao Estado (em que se situe o referido Municíp a título de CIDE-Combustível (art. 159, III, da CF – EC 44/2004).

Como se viu, a repartição de tributos não atinge todas as espécies tributárias, mas somente duas: os impostos e uma exclusiva contribuição – a CIDE-Combustível. Assim, as taxas e contribuições de melhoria, por serem tributos sinalagmáticos, não são dados à repartição das receitas tributárias. Quanto aos empréstimos compulsórios, devem estar ligados à despesa que os fundamentou, afastando a repartição de receitas (ver art. 148, parágrafo único, da CF). Da mesma maneira, é proibida a extensão de tal sistemática às contribuições, por serem exações finalísticas, exceto no caso da CIDE-Combustível, como já se disse, apesar da intrínseca vinculação que lhe caracteriza.

Entre os impostos, destacam-se aqueles que não sofrem repartição do produto arrecadado, a saber:

a) IPTU, ITBI e ISS: portanto, todos os gravames municipais, de competência dos Municípios Distrito Federal, e que, como já foi dito, não dividem, na repartição de receitas, a fatia do "bolo"; pelo contrário, apenas recebem "pedaços" dos demais entes políticos tributantes;

b) ITCMD: é o único imposto estadual que não participa da repartição de receitas. Os demais ICMS e IPVA – têm parcelas repartidas com os Municípios;

c) II, IE, Imposto sobre Grandes Fortunas e Imposto Extraordinário de Guerra (IEG): estes qua impostos federais são os únicos que não participam da repartição de receitas. Os demais (cinco) – IPI, IOF, IR, ITR, e o Imposto Residual – têm parcelas repartidas com os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Finalmente, passemos à análise das transferências indiretas, ou seja, ao estudo dos Fundos Especiais. Os Fundos Especiais são quatro, ao todo, por meio dos quais se realizam as transferências indiretas, tendo como base a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e/ou do Imposto sobre a Renda (IR), excluídas, relativamente a esta exação, as transferências do IRRF, supracomentadas e previstas nos art. 157, I, e 158, I, ambos da CF.

Há três Fundos que, da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, I, *a* a *d*, da CF), apropriam 49% [21,5% + 24,5% (22,5% + 1% + 1%) + 3%]. Por sua vez, há um Fundo de Compensação de Exportações que apropria 10% da arrecadação total do IPI (art. 159, II, da CF). Aliás, o Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude este inciso II, no âmbito do IPI repartido (art. 161, parágrafo único, da CF). Vamos conhecer os exemplos de Fundos:

a) Fundo de Compensação de Exportações (FPEx): constituído por 10% da arrecadação total do

IPI, é fundo compensatório para os Estados e Distrito Federal, em virtude da imunidade de ICMS para as exportações, prevista no art. 155, § 2.º, X, *a*, da CF. Sua distribuição aos Estados e Distrito Federal é proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados, sendo a participação individual de cada Estado limitada ao teto de 20% do total do Fundo, no intuito de inibir favorecimentos a Estados mais desenvolvidos. Cada Estado deve repassar 25% aos Municípios situados em seu território, nos mesmos moldes estipulados no art. 158, parágrafo único, I e II, da CF. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% dos recursos que receberem do Fundo de Compensação de Exportações – FPEx (3/4, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até 1/4 de acordo com a lei estadual);

b) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE): constituído por 21,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI. Sua distribuição se dá em função do número da população e de modo inversamente proporcional à renda per capita da unidade federativa;

c) Fundo de Participação dos Municípios (FPM): constituído por 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do IR e do IPI. Com a EC. 84/2014, pode-se falar no percentual de 24,5%, fruto da inclusão de adicionais, caso se considerem o 1% (um por cento) que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano e, além disso, por força da indigitada Emenda, o outro 1% (um por cento), o qual será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano (art. 159, I, *e*, CF, incluído pela EC 84/2014). A propósito, o art. 2.º da EC 84/2014 também trouxe importante detalhe cronológico sobre o fracionamento desse 1% (um por cento) extra, a que o FPM passou a ter direito: "Para os fins do disposto na alínea *e* do inciso I do *caput* do art. 159 da Constituição Federal, a União entregará ao Fundo de Participação dos Municípios o percentual de 0,5% (cinco décimos por cento) do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados no primeiro exercício em que esta Emenda Constitucional gerar efeitos financeiros, acrescentando-se 0,5% (cinco décimos por cento) a cada exercício, até que se alcance o percentual de 1% (um por cento). Ver STF: RE 705.423/SE.

d) Fundos Regionais: constituídos por 3% do produto da arrecadação do IR e do IPI. Quanto ao IPI, memorize que 49% do seu volume arrecadado destinam-se à composição de Fundos específicos, sem contar os percentuais que vão para os Estados (7,5%) e Municípios (2,5%), nas transferências diretas.

Com relação ao IR, seria apropriado afirmar, com maior rigor, que são destinados aos Fundos constitucionais os 49%, excluído o montante das transferências do IRRF.

A EMENDA CONSTITUCIONAL 93/2016 E AS DESVINCULAÇÕES DE RECEITA TRIBUTÁRIA

Em 8 de setembro de 2016, foi publicada a Emenda Constitucional 93, a qual modificou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), alterando o art. 76 e incluindo os arts. 76-A e 76-B. O constituinte reformador prorrogou, até 2023, a chamada Desvinculação de Receitas da União (DRU) e, ainda, estabeleceu a possibilidade de desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios (DRE e DRM).

A EC 93/2016 deve produzir efeitos retroativamente a 1.º de janeiro deste ano, possibilitando que a entidade impositora promova a realocação de recursos oriundos da desvinculação agora permitida.

As desvinculações de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, são as seguintes:

1. Para a União (tributos federais já criados ou que vierem a ser criados): 30% (trinta por cento) da arrecadação relativa às contribuições sociais, às CIDEs e às taxas.

2. Para os Estados e Distrito Federal (tributos estaduais já criados ou que vierem a ser criados): 30% (trinta por cento) da arrecadação relativa a impostos, taxas e multas, além de seus adicionais e acréscimos legais respectivos, e outras receitas correntes. Há aqui algumas receitas/recursos/fundos que devem ser excepcionados dessa desvinculação.

3. Para os Municípios (tributos municipais já criados ou que vierem a ser criados): 30% (trinta por cento) da arrecadação relativa a impostos, taxas e multas, além de seus adicionais e acréscimos legais respectivos, e outras receitas correntes. Há aqui algumas receitas/recursos/fundos que devem ser excepcionados dessa desvinculação.

CAPÍTULO II

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 85. Serão distribuídos pela União:

I – aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o artigo 29;

II – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

§ 1.º Independentemente de ordem das autoridades superiores e sob pena de demissão, as autoridades arrecadadoras dos impostos a que se refere este artigo

farão entrega, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, das importâncias recebidas, à medida que forem sendo arrecadadas, em prazo não superior a 30 (trinta) dias, a contar da data de cada recolhimento.

§ 2.º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados.

§ 3.º A lei poderá dispor que uma parcela, não superior a vinte por cento, do imposto de que trata o inciso I seja destinada ao custeio do respectivo serviço de lançamento e arrecadação.

CAPÍTULO III
Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios

Seção I
Constituição dos Fundos

Arts. 86 e 87. Revogados pela LC 143/2013 em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros no primeiro mês que se iniciar após 60 (sessenta) dias desta data (DOU 18.07.2013).

Seção II
Critério de Distribuição do Fundo de Participação dos Estados

Arts. 88 e 89. Revogados pela LC 143/2013 em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros no primeiro mês que se iniciar após 60 (sessenta) dias desta data (DOU 18.07.2013).

Art. 90. O fator representativo do inverso da renda per capita, a que se refere o inciso II do artigo 88, será estabelecido da seguinte forma:

Inverso do índice relativo à renda per capita da entidade participante:

Fator

Até 0,0045 0,4

Acima de 0,0045 até 0,0055 0,5

Acima de 0,0055 até 0,0065 0,6

Acima de 0,0065 até 0,0075 0,7

Acima de 0,0075 até 0,0085 0,8

Acima de 0,0085 até 0,0095 0,9

Acima de 0,0095 até 0,0110 1,0

Acima de 0,0110 até 0,0130 1,2

Acima de 0,0130 até 0,0150 1,4

Acima de 0,0150 até 0,0170 1,6

Acima de 0,0170 até 0,0190 1,8

Acima de 0,0190 até 0,0220 2,0

Acima de 0,0220 2,5

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, determina-se o índice relativo à renda per capita de cada entidade participante, tomando-se como cem a renda per capita média do País.

Seção III

Critério de Distribuição do Fundo de Participação dos Municípios

Art. 91. Do Fundo de Participação dos Municípios a que se refere o artigo 86, serão atribuídos:

I – 10% (dez por cento) aos Municípios das capitais dos Estados;

II – 90% (noventa por cento) aos demais Municípios do País.

§ 1.º A parcela de que trata o inciso I será distribuída proporcionalmente a um coeficiente individual de participação, resultante do produto dos seguintes fatores:

a) fator representativo da população, assim estabelecido:

Percentual da população de cada Município em relação à do conjunto das capitais:

Fator

Até 2% 2

Mais de 2% até 5%:

Pelos primeiros 2% 2

Cada 0,5% ou fração excedente, mais 0,5

Mais de 5% 5

b) fator representativo do inverso da renda per capita do respectivo Estado, de conformidade com o disposto no artigo 90.

§ 2.º A distribuição da parcela a que se refere o item II deste artigo, deduzido o percentual referido no artigo 3.º do Decreto-Lei que estabelece a redação deste parágrafo, far-se-á atribuindo-se a cada Município um coeficiente individual de participação determinado na forma seguinte:

Categoria do Município, segundo seu número de habitantes

Coeficiente

a) Até 16.980

Pelos primeiros 10.188 0,6

Para cada 3.396 ou fração excedente, mais 0,2

b) Acima de 16.980 até 50.940

Pelos primeiros 16.980 1,0

Para cada 6.792 ou fração excedente, mais 0,2

c) Acima de 50.940 até 101.880

Pelos primeiros 50.940 2,0

Para cada 10.188 ou fração excedente, mais 0,2

d) Acima de 101.880 até 156.216

Pelos primeiros 101.880 3,0

Para cada 13.584 ou fração excedente, mais 0,2

e) Acima de 156.216 4,0

§ 3.º Para os efeitos deste artigo, consideram-se os Municípios regularmente instalados, fazendo-se a revisão das quotas anualmente, a partir de 1989, com base

em dados oficiais de população produzidos pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

§§ 4.º e 5.º Revogados pela LC 91/1997.

Seção IV

Cálculo e Pagamento das Quotas Estaduais e Municipais

Art. 92. O Tribunal de Contas da União comunicará ao Banco do Brasil S.A., conforme os prazos a seguir especificados, os coeficientes individuais de participação nos fundos previstos no art. 159, inciso I, alíneas a, b e d, da Constituição Federal que prevalecerão no exercício subsequente:

I – até o último dia útil do mês de março de cada exercício financeiro, para cada Estado e para o Distrito Federal;

II – até o último dia útil de cada exercício financeiro, para cada Município.

Parágrafo único. Far-se-á nova comunicação sempre que houver, transcorrido o prazo fixado no inciso I do caput, a criação de novo Estado a ser implantado no exercício subsequente.

Art. 93. Revogado pela LC 143/2013 em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros no primeiro mês que se iniciar após 60 (sessenta) dias dessa data (DOU 18.07.2013).

Seção V

Comprovação da Aplicação das Quotas Estaduais e Municipais

Art. 94. Revogado pela LC 143/2013 em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros no primeiro mês que se iniciar após 60 (sessenta) dias dessa data (DOU 18.07.2013).

CAPÍTULO IV

Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País

Art. 95. Revogado pela LC 143/2013 em vigor na data de sua publicação,

produzindo efeitos financeiros no primeiro mês que se iniciar após 60 (sessenta) dias dessa data (DOU 18.07.2013).

LIVRO SEGUNDO
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

TÍTULO I
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Seção I
Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Denominam-se fontes formais o conjunto das normas no Direito tributário. Tais normas estão previstas no art. 96 do CTN, sob a titulação de legislação tributária, e são restritas à dogmática do direito. Podem ser elas primárias ou secundárias.

As fontes primárias estão elencadas no art. 96 do CTN, a saber:

a) leis em sentido amplo (Constituição Federal, emendas, leis ordinárias, medidas provisórias etc.);
b) tratados e convenções internacionais;
c) decretos.

FONTES FORMAIS PRIMÁRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Constituição

Na Constituição estão arrolados os princípios básicos e as normas nucleares referentes aos tributos. A competência tributária dos entes jurídicos de direito público interno é outorgada pela Carta Magna, que também dispõe sobre os limites ao poder de tributar (arts. 150 a 152 da CF) e sobre a repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162 da CF).

Emenda à Constituição

As emendas à Constituição são o dispositivo pelo qual se altera o texto constitucional, para que haja acompanhamento da realidade social do país e de sua evolução.

Uma vez aprovadas, seu texto é incorporado à Constituição e passa a ter o mesmo valor das normas preexistentes.

Lei complementar

Nos casos em que uma norma constitucional não é autoexecutável, há a necessidade, prevista na Constituição, de se aprovar uma lei complementar para que tal norma surta efeito.

Em matéria de direito tributário, o art. 146 da CF exige lei complementar para a regulamentação das seguintes matérias:

a) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o D os Municípios;
b) regulamentação às limitações do poder de tributar;
c) estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária (definição de tributos de suas espécies; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência etc.);
d) definição do tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e para empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados para o caso do ICMS, da contribuição previdenciária e ao PIS.

A lei a que o art. 146 da CF se refere é o Código Tributário Nacional, que foi aprovado como lei ordinária e teve seu *status* elevado a condição de lei complementar, ainda durante a vigência da Constituição de 1967. Com base nisso, o CTN somente pode ser modificado por outra lei complementar ou por outras normas hierarquicamente superiores.

Lei ordinária

A lei ordinária é a lei cotidiana do poder legislativo, aprovada por maioria simples, consistindo na fonte formal básica do Direito Tributário.

É o principal meio normativo que veicula o fenômeno tributacional, em virtude do princípio da legalidade tributária.

De forma geral, a lei ordinária é a lei utilizada para a instituição de tributos, porém não há empecilhos a que tributos surjam por meio de leis complementares, *v.g.*, os empréstimos compulsórios, entre outros.

Decreto

Ver art. 99 do CTN.

Lei delegada

A lei delegada é equivalente à lei ordinária, porém sua confecção é feita pelo poder Executivo por meio de uma delegação do Poder Legislativo, conforme o art. 68 da CF. A delegação se dá por meio de uma resolução do Congresso Nacional.

No texto da Constituição, não há impedimento de que o Presidente legisle sobre matéria tributária por meio de lei delegada, porém não é o que ocorre na prática, pois o Presidente pode lançar mão de outros meios (medidas provisórias, decretos) para legislar sobre tributos.

Medida provisória

A medida provisória na órbita tributária, disciplinada pelo art. 62 da CF, é o instituto jurídico, com força de lei, de que o Presidente da República pode lançar mão em casos de relevância e urgência.

O art. 62 da CF, com a redação dada pela EC 32/2001, abriu a possibilidade de medida provisória legislar sobre impostos, instituindo-os e aumentando-os. Nesses casos, a incidência da medida provisória ocorrerá no primeiro dia do exercício seguinte, desde que a MP tenha sido convertida em lei.

Quanto à aceitação da medida provisória na órbita tributária, sabe-se que a sistemática gerou perplexidades na doutrina, porém a jurisprudência, de há muito, chancelara o expediente.

Por fim, com base no art. 62, § 1.º, III, da CF, memorize o recurso mnemônico: onde a lei complementar versar, a medida provisória não irá disciplinar.

Decreto legislativo

O decreto legislativo é o decreto emanado do Congresso Nacional ao exercer sua competência.

Sua aprovação aproxima-se da lei ordinária, em que não há a necessidade de maioria absoluta para sua aprovação, porém o decreto legislativo não passa pelo crivo do Executivo, como ocorre com a primeira.

No âmbito do Direito Tributário, os decretos legislativos que mais importam são os da União, por serem os meios corretos para a aprovação de tratados, acordos e atos internacionais, conforme o disposto no art. 49, I, da CF.

Resolução

Trata-se de norma com força de lei, sendo resultante da deliberação do Congresso ou de uma de suas Casas, com processo de elaboração distinto da lei ordinária.

Em matéria tributária, têm importância as resoluções elaboradas pelo Senado Federal.

A Carta Magna prevê, em seu art. 52, que o Senado elaborará resolução, com propositura do Presidente da República, na imposição de limites globais para a dívida consolidada da União, limites globais e condições para a dívida mobiliária dos Estados, DF e municípios, entre outros.

Por sua vez, o art. 155 da CF, em seu inc. IV, prevê a expedição de resolução pelo Senado nos seguintes casos:

a) estabelecimento das alíquotas de ICMS nas operações de circulação de mercadorias e servi interestaduais e de exportação;

b) alíquotas mínimas de ICMS nas operações internas;

c) alíquotas máximas nas operações referidas acima, com o objetivo de resolução de conflito interesse de Estados;

d) estabelecimento de alíquotas máximas de ITCMD;

e) fixação de alíquotas mínimas do IPVA.

Tratados e convenções internacionais

Ver art. 98 do CTN.

Observações importantes sobre a doutrina e a jurisprudência

A doutrina e a jurisprudência não se constituem fontes formais em matéria tributária.

A doutrina é o elemento para a compreensão do direito e é resultado da interpretação da lei e da pesquisa.

Por sua vez, a jurisprudência é o conjunto das decisões tomadas reiteradamente e de forma harmônica pelo Poder Judiciário.

A jurisprudência é relevante ao Direito Tributário, porquanto aclara as dúvidas com relação à aplicação do direito. No caso brasileiro, a jurisprudência se antecipou por variadas vezes ao legislador, buscando-se o aprimoramento de princípios e conceitos do Direito Tributário.

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (...)

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1.º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2.º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3.º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

(FMP Concursos/Procurador do Estado/PGE-ACP/2017) Em matéria de direito constitucional tributário é CORRETO afirmar que

(A) a proibição de confisco é adstrita aos tributos em si, conforme a letra da constituição, e não abarca as multas sancionatórias.

(B) o princípio da isonomia tributária não é corolário do princípio da igualdade, sendo aquele, em razão do caráter tributário, bem mais restrito, exigindo-se duas situações exatamente idênticas para a comparação.

(C) a lei complementar tributária é hierarquicamente superior à lei ordinária tributária.

(D) a lei tributária pode ser editada com o objetivo de prevenir distorções de concorrência mercadológica.

(E) a Constituição Federal define perfeitamente cada tributo, não havendo espaço para o legislador infraconstitucional definir os tributos.

Resposta: D

(CESPE/Defensor Público/DPE-AC/ 2017) Em matéria tributária, é facultado à lei ordinária

(A) alterar a base de cálculo de tributos.

(B) majorar a alíquota de impostos, desde que observados os limites legais.

(C) definir tratamento favorecido para as microempresas.

(D) instituir empréstimos compulsórios, desde que observados os requisitos constitucionais.

(E) dispor sobre conflito de competência entre os entes tributantes.

Resposta: B

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) Dentre as funções que competem à lei complementar destaca-se o seguinte:

(A) instituir as limitações ao poder de tributar.

(B) introduzir os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento pátrio.

(C) criar novas contribuições sociais para custeio da Seguridade Social.

(D) aumentar as alíquotas do Imposto de Importação.

Resposta: C

(FGV/Fiscal de Tributos/Prefeitura de Niterói – RJ/2015) O Presidente, representando a República Federativa do Brasil, celebra tratado internacional com outros dois Estados soberanos, com o objetivo de incrementar a prestação de serviços de tecnologia para grandes projetos de infraestrutura. O acordo internacional, após todos os trâmites legislativos impostos pela ordem jurídica interna e internacional, passa a produzir seus efeitos, dentre os quais a isenção de todos os impostos incidentes nessa operação. Considerando que esses serviços estão incluídos na lista anexa da Lei Complementar n.º 116/2003 e a jurisprudência do STF, é correto afirmar que o tratado é:

(A) inconstitucional ao estabelecer isenção heterônoma, vedada pelo artigo 151, III, da Constituição Federal em vigor, o qual veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios;

(B) constitucional, pois a vedação constitucional se volta à União, nada impedindo que a República Federativa do Brasil, na qualidade de pessoa jurídica de direito público externo, celebre tratados e acordos internacionais de Direito Tributário;

(C) constitucional, pois, nos termos da Constituição Federal, os tratados e convenções internacionais sobre tributação, desde que aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais;

(D) inconstitucional, pois somente lei complementar federal poderia estabelecer isenção de tributos estaduais e municipais;

(E) inconstitucional, pois a União somente pode conceder isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente conceder aos tributos de competência federal.

Resposta: B

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) No que se refere à legislação

tributária, assinale a alternativa que contém afirmativa correta.

(A) Leis expressamente interpretativas não podem ser aplicadas a atos ou fatos pretéritos se contrariarem orientação favorável aos contribuintes já firmada pelos Tribunais Superiores.

(B) Os conceitos utilizados pela Constituição da República para outorgar competência impositiva podem ser alterados pelo legislador do ente político que a titularizar, dada a sua autonomia tributária e financeira.

(C) O Código Tributário Nacional admite a utilização da analogia para a aplicação das hipóteses de incidência tributária a fatos juridicamente semelhantes àqueles por elas previstos, com vistas à promoção da igualdade.

(D) O legislador ordinário pode estabelecer que multa tributária menos gravosa somente se aplique a fatos futuros.

Resposta: A

(FCC/Juiz Substituto/TJ-RR/2015) O Código Tributário Nacional estabelece que, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, a lei tributária que

(A) outorga isenções.

(B) cria obrigações acessórias para o sujeito passivo.

(C) define o fato gerador do tributo.

(D) define infrações.

(E) fixa percentuais de juros de mora.

Resposta: D

(CESPE/Defensor Público Federal de Segunda Categoria/DPU/2015) Julgue o seguinte item com base nas normas gerais de direito tributário.

Os costumes, como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, não são expressamente citados entre as fontes destinadas a colmatar lacunas na legislação tributária; eles são, sim, considerados normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos.

Resposta: Certo

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a expressão legislação tributária compreende

I. o decreto publicado por determinado Estado, regulamentando a lei do IPVA por ele instituído.

II. o convênio celebrado entre os Estados brasileiros, nos termos de lei complementar, para disciplinar matéria relaciona com a concessão de determinadas isenções no âmbito do ICMS.

III. a decisão de órgão de jurisdição administrativa tributária, versando sobre matéria de ICMS, sendo que a lei do process administrativo tributário deste Estado não atribui eficácia normativa a tais decisões.

IV. a lei ordinária de um Município brasileiro, versando sobre remunerações e salários das autoridades fiscais daquela pessoa jurídica de direito público.

Está correto o que se afirma APENAS em

(A) II e III.

(B) II, III e IV.

(C) I e II.

(D) I, III e IV.

(E) I e IV.

Resposta: C

(VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador-Geral/Prefeitura de Caieiras – SP/2015) Tratando-se de legislação tributária,

é correto afirmar que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

(A) são normas complementares.
(B) são fontes principais do Direito Tributário.
(C) têm força de lei.
(D) equiparam-se às leis para fins de instituição de tributos.
(E) podem estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Resposta: A

(FUNCAB/Auditor Fiscal/SEFAZ-BA/2014) A expressão “legislação tributária municipal” compreende:

(A) as leis, os decretos e as normas complementares de caráter tributário.
(B) as leis e os decretos.
(C) as leis, os decretos, as normas complementares e convênios firmados pelo Município que versem, no todo ou em parte, sobre tributos municipais e relações jurídicas a eles pertinentes.
(D) somente as leis municipais.
(E) as leis, os decretos, as normas complementares e convênios firmados pelo Município que versem sobre tributos e finanças municipais.

Resposta: C

(FCC/Defensor Público/DPE-RS/2014) Considerando a espécie normativa Lei Complementar, é correto afirmar:

(A) A União, mediante Lei Complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios no caso de investimento público d caráter urgente e de relevante interesse nacional ou estadual, observado o princípio previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.
(B) Lei Ordinária pode revogar conteúdo de Lei Complementar, quando esta tratar do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
(C) Não há hierarquia entre Lei Ordinária e Lei Complementar, mas apenas âmbitos materiais de atuação distintos.
(D) Cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, regulando exclusivamente obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência e isenção tributária.
(E) Lei Ordinária poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por Lei Complementar, estabelecer normas de igual objetivo.

Resposta: C

Seção II
Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o

disposto no inciso I do § 3.º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1.º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2.º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A premissa deste princípio é que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) só poderão criar ou aumentar tributo por meio de lei. Tal princípio deve ser assimilado conjuntamente com o princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5.º, II, da CF. Por regra, a lei adequada para instituir tributo é a lei ordinária. Nessa medida, quem cria tributos é o Poder Legislativo, não cabendo ao Poder Executivo o mister legiferante.

Destaca-se em nosso país o fenômeno da unicidade das casas legislativas, preceituando que: o tributo federal deve ser criado por lei ordinária federal, no Congresso Nacional; o tributo estadual deve ser criado por lei ordinária estadual, na Assembleia Legislativa; o tributo municipal deve ser criado por lei ordinária municipal, na Câmara dos Vereadores.

Entretanto, existem tributos federais que, mesmo obedecendo ao princípio da legalidade, devem ser criados por lei complementar: Impostos sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF); Empréstimos Compulsórios (art. 148 da CF); Impostos Residuais (art. 154, I, da CF) e as contribuições social-previdenciárias novas ou residuais (art. 195, § 4.º, da CF c/c art. 154, I, da CF).

O art. 97 do CTN dispõe que determinadas matérias, como instituição e majoração de tributos, fixação de alíquota, definição de fato gerador, entre outras, sujeitam-se, expressamente, à reserva legal. Além disso, a análise do referido artigo também sinaliza que é obrigatória a toda lei tributária

a presença de determinados componentes, sob pena de se violar a estrita legalidade. Tais componentes são:

a) alíquota e base de cálculo (aspecto quantificativo);
b) sujeito passivo (aspecto pessoal passivo);
c) fato gerador (aspecto material);
d) multa.

Note que o prazo para pagamento não compõe a lista, sendo, portanto, item não adstrito à reserva legal.

CONFRONTO DA EC 32/2001 COM O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Embora o STF tenha admitido a criação ou o aumento de tributo por meio de medida provisória, tal posicionamento necessitava de respaldo constitucional, uma vez que a tese era lastreada em posicionamento jurisprudencial. Tal respaldo veio com a EC 32/2001, que introduziu inúmeras modificações ao art. 62 da CF, com a inclusão de doze parágrafos ao comando. Sabe-se, hodiernamente, que a MP é meio idôneo de alteração e instituição de imposto, conforme art. 62, § 2.º, da CF.

Todavia, a MP não pode tratar de matéria reservada à lei complementar, conforme art. 62, § 1.º, III, da CF, ou seja, valendo-se de um recurso mnemônico, "onde a lei complementar versar, a medida provisória não irá disciplinar".

A propósito, são tributos federais passíveis de instituição por lei complementar e que, consequentemente, rechaçam a via da MP: imposto sobre grandes fortunas, imposto residual, empréstimo compulsório e a residual contribuição social-previdenciária. Portanto, não há que se falar, por exemplo, em instituição de imposto sobre grandes fortunas por medida provisória, ou, mesmo, em empréstimo compulsório instituído por igual meio normativo.

Além disso, a indigitada restrição atinge, igualmente, as matérias previstas na Carta Magna como dependentes de lei complementar. Recomendamos, para o bom entendimento da questão, a leitura de alguns artigos, quais sejam:

a) o art. 155, § 2.º, XII, da CF, para o ICMS;
b) o art. 155, § 1.º, III, da CF, para o ITCMD;
c) o art. 156, § 3.º, da CF, para o ISS;
d) os arts. 146 e 146-A da CF, que tratam das normas gerais em matéria de legislação tributári

conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e prevenção de desequilíbrios de concorrência.

EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme preceitua o art. 153, § 1.º, da CF, existem quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo, o que se dá por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); IPI; e IOF. São eles considerados "exceções" ao princípio da legalidade tributária. Como eles dependem de lei, talvez fosse mais rigoroso afirmar que eles apenas "mitigam" o princípio, sendo exemplos de "atenuações" ao princípio, e não de "exceções".

Tais impostos têm caráter extrafiscal, possuindo função regulatória, o que justifica a flexibilidade de alíquotas. A extrafiscalidade é característica dos tributos reguladores de mercado. A fiscalidade, por seu turno, é característica dos tributos de finalidade eminentemente arrecadatória, ou seja, da maioria dos gravames.

Destaque-se, em tempo, que "quem pode o mais pode o menos", cabendo ao Poder Executivo Federal a redução de alíquotas de tais impostos regulatórios.

> **Art. 5.º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)

Súmula Vinculante 31 do STF: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Súmula 95 do STJ: A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.

Súmula 160 do STJ: É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

Súmula 185 do STJ: Nos depósitos judiciais, não incide o Imposto sobre Operações Financeiras.

- "Processual civil. Agravo regimental. Recurso extraordinário. Interposição simultânea ao recurso especial. Decisão do Superior Tribunal de Justiça que confirma violação infraconstitucional (art. 97, § 2.º do CTN). Ausência de indicação da interposição de recursos contra o acórdão que julgou o recurso especial. Impossibilidade de reversão do acórdão prolatado pelo tribunal de justiça. Prejuízo do recurso extraordinário. 1. O Superior Tribunal de Justiça entendeu existir fundamento infraconstitucional autônomo e confirmou a violação do art. 97, § 2.º do CTN. 2. Portanto, ainda que o município-agravante obtivesse sucesso em seu pleito no recurso extraordinário, a decisão não teria qualquer utilidade, pois não seria possível reverter o acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça devido à persistência de fundamento infraconstitucional autônomo. Constitucional. Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana. IPTU. Base de cálculo. Acórdão que entende ser inválida majoração do valor venal dos imóveis acima do índice inflacionário. Ato do executivo. 3. Conforme decidido pela 1.ª T. desta Corte, 'somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, e permitido aumentar tributo, como tal, havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso' (RE 182.191, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1.ª T., *DJ* 16.02.1996). Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 534.150/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, *DJe* 30.04.2010).

- "Processual civil e tributário. Agravo regimental no recurso especial. Taxa de saúde suplementar. Lei 9.661/2000. Base de cálculo efetivamente definida na Res. RDC 10. Violação do art. 97, I e IV, do CTN. Ofensa ao princípio da legalidade estrita. Inexigibilidade do tributo pela ineficácia técnico-jurídica da Lei 9.661/2000 na sua instituição. Precedentes. Súmula 83/STJ. Agravo regimental não provido. 1. A jurisprudência das Turmas que integram a 1.ª Seção firmou-se no sentido de que o art. 3.º da Res. RDC 10/2000 terminou por criar a própria base de cálculo da Taxa de Saúde Suplementar – instituída por meio da Lei 9.961/2000. Nesse sentido, não é possível a fixação de base de cálculo por outro instrumento normativo que não lei em seu sentido formal, razão pela qual é inválida a previsão contida no referido art. 3.º, por afronta ao disposto no art. 97, IV, do CTN. 2. Precedentes: REsp 728.330/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, 1.ª T., *DJe* 15.04.2009; EDcl no REsp 1.075.333/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1.ª T., *DJe* 02.06.2010; AgRg no REsp 1.329.782/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2.ª T., *DJe* 09.11.2012; AgRg no AREsp 470.021/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, 1.ª T., *DJe* 19.05.2014; AgRg no AREsp 502.641/RS, Rel. Min. Humberto Martins, 2.ª T.,

DJe 26.08.2014. Destarte merece ser mantido o acórdão recorrido, pois em sintonia com a jurisprudência do STJ. Incidindo, ao caso, o óbice da Súmula 83/STJ, aplicável, também quando o recurso especial é interposto com base na alínea *a* do permissivo constitucional. 3. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.434.606/PB, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23.09.2014, *DJe* 30.09.2014).

- "Processual civil. Administrativo. Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (Confea). Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Princípio da legalidade tributária. 1. 'I – O legislador ao atribuir ao CONFEA a competência para fixar a alíquota e a base de cálculo da taxa de ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) não observou os princípios da legalidade tributária (CF, art. 150, § 1.º) e a tipicidade, segundo os quais o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica – hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas – estão contidos na lei, nem tampouco a regra do art. 97 do CTN, que discrimina os elementos obrigatórios reservados à lei, notadamente a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (CTN, art. 97, IV).' – 4.ª Seção do TRF1, EIAC 0021389-08.2002.4.01.0000/DF, *DJ* 16.05.2011, Rel. Des. Fed. Souza Prudente. 2. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento" (TRF-1.ª Reg., 7.ª T. Suplementar, ApCiv 0015630-63.2002.4.01.0000/DF, Rel. Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins, j. 07.02.2012, *DJF* 02.03.2012).

(CAIP-IMES/Advogado/Câmara Municipal de Atibaia – SP/2016) São princípios constitucionais de Direito Tributário:

I – legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade ou isonomia tributária.

II – liberdade de tráfego, uniformidade geográfica, capacidade contributiva e vinculabilidade da tributação.

III – transparência dos impostos ou da transparência fiscal, não cumulatividade, seletividade, não diferenciação tributária, tipicidade e imunidade.

É correto o que se afirma em:

(A) I e II, apenas.

(B) III e I, apenas.

(C) I, II e III.

(D) II e III, apenas.

Resposta: C

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Considerando o disposto no Código Tributário Nacional sobre o poder de tributar e limitações, assinale a alternativa incorreta.

À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. é permitido estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

II. é vedado instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, disposta na lei.

III. é permitido cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda.

IV. é vedado cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros.

É correto o que se afirma nos itens:

(A) I e II apenas.

(B) II, III apenas.

(C) I, II, III e IV.

(D) II e IV apenas.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL/2015) O Regulamento do ICMS de um determinado Estado brasileiro, aprovado por decreto subscrito por seu Governador, criou a seguinte norma (hipotética), para ser aplicada pelas autoridades julgadoras do Tribunal Administrativo Tributário daquele Estado:

"A multa aplicada nos termos do artigo "x" poderá ser dispensada ou reduzida por órgão julgador administrativo, desde que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, e não implique falta de pagamento do imposto."

De acordo com que o CTN dispõe a respeito de dispensa ou de redução de penalidades, a referida norma

(A) não poderia ter sido criada por meio de decreto estadual.

(B) não poderia ter sido criada, pois representa hipótese de extinção do crédito tributário, não contemplada no CTN.

(C) só poderia ter sido criada por lei complementar estadual.

(D) não poderia ter sido criada, pois representa hipótese de exclusão do crédito tributário, não contemplada no CTN.

(E) pode reduzir penalidades, nos termos estabelecidos por lei complementar estadual, mas não poderia tê-las dispensado.

Resposta: A

(CESPE/Advogado da União/AGU/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

De acordo com o princípio da legalidade, fica vedada a criação ou a majoração de tributos, bem como a cominação de penalidades em caso de violação da legislação tributária, salvo por meio de lei.

Resposta: Certo

(ESAF/Planejamento e Orçamento/2015) Sobre a legalidade em matéria tributária, é incorreto afirmar que:

(A) apesar das disposições contidas sobre a matéria no Código Tributário Nacional, a essência da configuração sobre a matérias tributárias que dependem de veiculação de lei em sentido estrito/formal, ao menos desde a Constituição Federal de 1988, encontra-se disposta ou é diretamente decorrente do próprio texto constitucional.

(B) os tratados, acordos e convenções internacionais sobre matéria tributária dos quais o Brasil participe, uma vez regularmente internalizados no direito brasileiro e quando não digam respeito a direitos humanos, possuem hierarquia normativa equivalente à de lei ordinária federal.

(C) a regular observância pelo sujeito passivo das normas integrantes da legislação tributária exclui a imposição contra ele de penalidades relacionadas à obrigação principal acaso inadimplida, salvo se as normas em questão forem posteriormente declaradas inconstitucionais pelo STF.

(D) necessariamente depende de previsão em lei em sentido estrito/formal a cominação de penalidade para infrações d legislação tributária.

(E) necessariamente depende de previsão em lei em sentido estrito/formal a definição do fato gerador da obrigação tributária principal.

Resposta: C

(FCC/Procurador Autárquico/MANAUSPREV/2015) O Município de Manaus, desejando promover o aumento da base de cálculo do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis localizados em seu território, deverá elaborar norma jurídica que atenda, dentre outros, aos princípios constitucionais da

(A) legalidade, anterioridade e irretroatividade.

(B) legalidade, anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

(C) legalidade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

(D) legalidade, anterioridade e noventena (ou anterioridade nonagesimal).

(E) anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

Resposta: A

(FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO/2015) De acordo com a Constituição Federal, é VEDADO à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. Cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

II. Instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III. Cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

IV. Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

V. Cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou

As vedações citadas acima correspondem, correta e respectivamente, aos denominados princípios da

(A) intributabilidade mútua; anterioridade; legalidade; trimestralidade; imediatibilidade.

(B) anterioridade nonagesimal ou noventena; imunidade recíproca; legalidade; inexigibilidade tributária; trimestralidade.

(C) anterioridade; imunidade recíproca; imediatibilidade; legalidade; trimestralidade.

(D) irretroatividade; imunidade recíproca; anterioridade; legalidade; anterioridade nonagesimal ou noventena.

Resposta: D

(FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS/2015) Quanto aos princípios da legalidade e da anterioridade tributária, analise as assertivas abaixo:

I. O princípio da legalidade tributária aplica-se a todos os tributos, mas se admite a alteração da alíquota de certos impos federais, de caráter extrafiscal, desde que sejam atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

II. Reserva absoluta de lei tributária designa a exigência de que a Administração Tributária se paute rigorosamente pelos ditames legais, não adotando condutas contrárias à legislação tributária.

III. A anterioridade de exercício e a nonagesimal são aplicáveis a todos os tributos, de forma cumulativa, excetuadas hipóteses previstas taxativamente no texto constitucional.

IV. Majoração de alíquota do ICMS, determinada por lei publicada em 1.º de novembro de um ano, pode ser aplicada em 1 de janeiro do ano subsequente.

Após a análise, pode-se dizer que:

(A) Está correta apenas a assertiva I.

(B) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

(C) Estão corretas apenas as assertivas I e III.

(D) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

(E) Todas as assertivas estão corretas.

Resposta: C

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Os tratados objetivam evitar a dupla tributação internacional de forma que o sujeito passivo não se submeta a várias imposições.

Cabe ao Presidente da República celebrar tratados e sujeitá-los a referendo do Congresso, conforme indicado no art. 84 da CF. O referendo ocorre por meio de decreto-legislativo.

Em matéria de Direito Tributário, os tratados afetam, especialmente, os impostos de importação, exportação e IR.

O art. 98 do CTN dispõe que os tratados revogam a legislação interna e serão observados pela legislação superveniente.

O tratado possui caráter específico, ou seja, nos casos listados em seu teor, aplicar-se-ão os dispositivos do tratado, no lugar da legislação tributária nacional. Trata-se da aplicação do princípio da especialidade, que permite a coexistência de normas que tratam de mesma matéria, porém com eficácia distinta.

> **Art. 84.** Compete privativamente ao Presidente da República: (...)
>
> VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; (...)
>
> **Parágrafo único.** O Presidente da República poderá delegar as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV, primeira parte, aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União, que observarão os limites traçados nas respectivas delegações.

Súmula 20 do STJ: A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Súmula 71 do STJ: O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

- "Direito tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do Acordo Geral d Tarifas e Comércio. Isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil. Art. 151, III, da Constituição da República. Art. 98 do CTN. Não caracterização de isenção heterônoma. Recurso extraordinário conhecido e provido. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O art. 98 do CTN 'possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios' (voto do eminente Min. Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2.º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 229.026/RS, Rel. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 16.08.2007, *DJe* 11.04.2008).

- "Tributário. Convenções Internacionais contra a Bitributação. Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. Arts. VII e XXI. Rendimentos auferidos por empresas estrangeiras pela prestação de serviços à empresa brasileira. Pretensão da Fazenda Nacional de tributar, na fonte, a remessa de rendimentos. Conceito de 'lucro da empresa estrangeira' no art. VII das duas Convenções. Equivalência a 'lucro operacional'. Prevalência das Convenções sobre o art. 7.º da Lei 9.779/1999. Princípio da especialidade. Art. 98 do CTN. Correta interpretação. 1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual 'os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado', deixou de recolher o imposto de renda na fonte. 2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de 'lucro da empresa estrangeira', previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim,

concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: 'Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado'. 3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o 'lucro da empresa estrangeira', serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda. 4. O termo 'lucro da empresa estrangeira', contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao 'lucro real', do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro. 5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro. 6. Portanto, 'lucro da empresa estrangeira' deve ser interpretado não como 'lucro real', mas como 'lucro operacional', previsto nos arts. 6.º, 11 e 12 do Dec.-lei 1.598/1977 como 'o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica', ai incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados. 7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derrogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso especifico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma 'revogação funcional', na expressão cunhada por Heleno Torres, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes. 10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7.º da Lei 9.779/1999, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil. 11. Recurso especial não provido" (STJ, 2.ª T., REsp 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, j.

17.05.2012, *DJe* 01.06.2012).

- "Processual civil. Tributário. Creditamento. Limitações. Observância ao princípio da não cumulatividade. Matéria constitucional. Omissão inexistente. Inconformismo. 1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omisso, contraditório ou obscuro, bem como para sanar eventual erro material no acórdão, o que não ocorre na espécie. 2. O acórdão embargado foi claro ao deixar consignada a inviabilidade de modificação do julgado pela via do recurso especial. Isto porque a questão abordada no acórdão da apelação, ainda que integralizado pelo acórdão dos embargos de declaração, passou pela análise do princípio constitucional da não cumulatividade, tendo aquela Corte reconhecido que as restrições impostas ao direito de crédito se alinha a tal sistemática. 3. As razões lançadas pelo Tribunal *a quo* no acórdão dos embargos de declaração, ao abordar o art. 98 do CTN, limitam-se a afirmar que as disposições contidas nos tratados ou convenções internacionais podem ser revogadas (critério cronológico) ou afastadas (critério da especialidade normativa), no que se infere que aquela Corte reconheceu a legitimidade das restrições contidas nas normas posteriormente editadas, porquanto congruentes com a já citada sistemática da não cumulatividade. 4. Entendimento contrário ao interesse da parte e omissão no julgado são conceitos que não se confundem. Embargos de declaração rejeitados" (STJ, 2.ª T., EDcl no AgRg no REsp 1.437.455/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 19.08.2014, *DJe* 26.08.2014).

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

O decreto é o ato normativo exarado pelo Presidente da República, Governador ou Prefeito, com a função de regulamentar o conteúdo das leis, conforme o art. 84 da CF.

Seu conteúdo e alcance são restritos às leis que regulam (art. 99 do CTN), na medida em que se mostra como ato normativo infralegal, jamais podendo extrapolar os limites legais.

Como exemplo, citemos o caso do IPI: a lei institui o tributo, fator gerador, alíquota, o sujeito passivo, entre outros elementos conexos ao gravame. O decreto, por sua vez, estabelecerá o modelo dos documentos fiscais a serem empregados.

Por fim, o decreto deve ser avalizado pelo representante do Poder Executivo que detém o

conhecimento técnico, o qual o signatário (chefe do Executivo), geralmente, não possui. Por essa razão, o decreto deve ser assinado também pelo Ministro da Fazenda, no caso de decreto federal. Idêntica sistemática deverá ser simetricamente adotada nas esferas estaduais e municipais.

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...)

IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; (...)

- "Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. Lei 8.200/1991, art. 3.º, I. Constitucionalidade declarada pelo Tribunal Pleno. Dec. 332/1991. Norma regulamentar. Aplicação da norma tributária. 1. Dec. 332/1991. Norma regulamentar. Inconstitucionalidade de suas disposições por extrapolarem o comando da Lei 8.200/1991. Alegação improcedente. Se a norma regulamentar padece de vícios dessa espécie, a questão se resolve no âmbito da legalidade e não no âmbito da inconstitucionalidade. 2. Eventual declaração de ilegalidade de preceitos da norma regulamentar não exime o contribuinte da observância da legislação regulamentada, tendo em vista que 'o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos' (CTN, art. 99). Agravo regimental a que se nega provimento" (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 519.375/RJ, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.06.2005, *DJ* 19.08.2005).

- "Processual civil. Recurso especial. Suposta ofensa ao art. 142 do CTN. Presunção *juris tantum* de legitimidade da CDA. Reexame de prova. Óbice da Súmula 7/STJ. Tributário. ICMS. Transferência de créditos decorrentes do benefício do 'não estorno', originados em operações sujeitas ao regime de isenção. Aproveitamento. Exigência de que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo não estorno. Norma estadual (RICMS/RS) que viola o art. 20, § 6.º, da LC 87/1996. 1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). 2. O art. 20, § 6.º, da LC 87/1996 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual. No caso concreto, 'restou incontroversa a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não estorno da importância de que se creditou o contribuinte

originário, que realizou operação de circulação de mercadoria abrangida pela isenção', conforme observou o Tribunal de origem. Impende observar que o Estado do Rio Grande do Sul não impõe obstáculos à transferência dos créditos de ICMS entre as empresas envolvidas (alienante e adquirente do estabelecimento), razão pela qual não fica configurada ofensa ao art. 25 da LC 87/1996. 3. O art. 155, § 2.º, II, da CF/1988 impõe que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Desse modo, a Constituição Federal, em regra, impõe a anulação (estorno) dos créditos de ICMS, ressalvando a existência de 'determinação em contrário da legislação' (art. 155, § 2.º). Embora o art. 155, § 2.º, da Constituição Federal tenha utilizado a expressão 'legislação', não se pode olvidar que o art. 155, § 2.º, XII, *c*, da CF/1988 dispõe que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS. A LC 87/1996, no que se refere aos produtos agropecuários, autorizou, de forma plena, o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes. Em relação a outras mercadorias, a autorização depende da previsão em lei estadual (art. 20, § 6.º, II, da LC 87/1996). Desse modo, o legislador complementar federal não impôs restrição ao aproveitamento dos créditos concernentes aos produtos agropecuários. 4. A LC 87/1996, em harmonia com a CF/1988, assegura o direito à compensação levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8.º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/1996. Desse modo, viola o art. 20, § 6.º, da LC 87/1996 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar. 5. Nos termos do art. 99 do CTN, 'o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei'. Como bem observa Roque Antônio Carrazza, 'os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção', razão pela qual 'os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem'. 6. Cumpre registrar que a presente conclusão não implica usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, conforme pacífico entendimento daquela Corte, 'quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, sendo incabível sua análise em recurso extraordinário, o qual só admite o exame de ofensa direta à Constituição federal' (AgR no AI 608.661/PR, 2.ª T., Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 17.09.2012), ou seja, 'se o

regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional’ (AgR no RE 455.817/SC, 2.ª T., Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 30.09.2005; AgR no RE 349.307/PR, 1.ª T., Rel. Min. Carlos Britto, *DJ* 03.12.2004). 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido” (STJ, 2.ª T., REsp 897.513/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 18.12.2012, *DJe* 08.02.2013).

Seção III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

FONTES FORMAIS SECUNDÁRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As fontes formais secundárias ou, em outras palavras, as normas complementares, previstas no art. 100 do CTN, têm a função de complementar os tratados, decretos e as leis. Constituem-se de fontes de menor porte, possuindo caráter instrumental e operacional.

São exemplos de normas complementares, previstos nos incs. I a IV do art. 100 do CTN: atos normativos, decisões administrativas com eficácia normativa, práticas reiteradas das autoridades administrativas e convênios.

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

São atos exarados pelos órgãos do Poder Executivo com o objetivo de possibilitar a aplicação da lei de forma reta, servindo de orientação aos contribuintes e de instrução aos servidores públicos.

Deve haver conformidade dos atos administrativos com a lei a que se refere, e seu descumprimento implica a imposição de sanções.

> II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Certas decisões da esfera administrativa podem vir a se revestir de eficácia de norma com observância obrigatória, quando a lei assim lhe conferir.

À semelhança do Poder Judiciário, existem entes julgadores dentro da esfera administrativa, possuindo, até mesmo, instâncias às quais se pode interpor recursos. Todavia, sabe-se que a decisão da última esfera administrativa não se constitui em coisa julgada material, sobressaindo o direito do contribuinte insatisfeito de recorrer ao Poder Judiciário.

O CTN discorre sobre as decisões a que a lei atribui eficácia normativa, ou seja, uma vez editada tal lei, as decisões aplicadas a caso singular passam a valer para todos os casos (efeito *erga omnes*).

> III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Os usos e costumes mencionados neste inciso são aqueles afetos às práticas reiteradas da Administração e são classificados em:

a) introdutórios: introduzem uma conduta na ausência de lei;
b) ab-rogatórios: quando se considera revogada uma lei que tenha deixado de ser aplicada;
c) interpretativos: explicitam o sentido de uma lei.

No âmbito do Direito Tributário, somente podem ser observados os costumes interpretativos, pois cabe à lei instituir o tributo, sendo vedada ao costume a revogação de lei.

O costume é aplicado quando a Administração interpreta repetidamente uma norma jurídica de uma determinada forma, possibilitando ao contribuinte crer que, seguindo determinada orientação, estará agindo de modo recomendável. Isso o leva à conclusão de que a interpretação de determinada norma somente produzirá efeitos futuros.

Súmula 95 do STJ: A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Os convênios são acordos administrativos celebrados entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, visando a execução de leis, serviços, decisões, entre outros.

Eles estarão sempre subordinados à lei, não sendo admissível que a revogue ou a desrespeite. Suas disposições se ligam a matérias da administração tributária, tais como a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

A título de reforço, é prudente enaltecermos que os convênios do ICMS ocupam importante papel entre as fontes do Direito Tributário.

Embora sejam fontes primárias, os decretos e convênios interestaduais do ICMS não podem, em respeito ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), instituir ou majorar tributos, definir a hipótese de incidência da obrigação tributária principal, estipular o sujeito passivo etc. Somente a lei pode versar sobre esses elementos, por força do princípio da estrita legalidade ou tipicidade fechada.

A propósito, em relação à exclusão do crédito tributário referente ao ICMS, a forma como serão concedidas e revogadas as isenções, os incentivos e os benefícios deverá ser regulamentada por lei complementar, conforme art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CF. Tal lei (LC 24/1975) dispõe que o Poder Executivo de cada Estado ratificará ou não o convênio do ICM, por meio de decreto. Uma vez

ratificados, tais decretos se revestirão do caráter de fonte formal principal.

Ver STF: ADI 4.481-2015 (ratificação da necessidade de convênios interestaduais para a instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS), ADI 4.276/MT-2014.

- "Tributário. Programa aplicativo fiscal. Cupom fiscal. Obrigação acessória. Convênio do Confaz. Decreto estadual. A utilização do Programa Aplicativo Fiscal Emissor de Cupom Fiscal é uma obrigação acessória, e como tal, pode ser instituída por convênio e ratificada por decreto estadual (CTN, art. 100, IV). Recurso ordinário desprovido" (STJ, 1.ª T., RMS 38.118/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 27.11.2012, *DJe* 03.12.2012).

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nos casos de revogação da norma administrativa complementar (portaria, circular etc.), torna-se obrigatório o recolhimento do tributo, porém estão excluídos da cobrança os juros, a multa e a correção monetária.

Com efeito, não é lícito punir quem obedeceu ao comando de uma norma de entendimento dúbio, se tal erro foi causado pela Administração, cabendo a cobrança apenas do tributo, sem os acréscimos de juros, multa e correção monetária.

- "Tributário. ICMS. Art. 100 do CTN. Súmulas 280 e 284/STF. Transferência de mercadorias. Estabelecimentos do mesmo titular. Multa por preenchimento da guia sem o valor do ICMS. Obrigação acessória. Cumprimento. 1. O art. 100, parágrafo único, do CTN, ao dispor que 'a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição

de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo', não possui comando normativo capaz de alterar a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, atraindo a incidência da Súmula 284 do Pretório Excelso. 2. Ademais, apesar de ser indevido o ICMS nas operações de transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro de propriedade do mesmo contribuinte, há norma local (art. 11, IV, item 2, da Lei 6.537/1973), conforme consignado pelo acórdão recorrido, estipulando obrigação acessória, que deve ser cumprida mesmo não havendo a incidência do tributo, não podendo, dessa forma, se falar em violação ao art. 100, parágrafo único, do CTN. 3. Mesmo que assim não fosse, a verificação acerca do cumprimento da obrigação acessória (art. 11, IV, item 2, da Lei 6.537/1973) seria inviável nesta instância recursal, uma vez que é incabível rediscussão de matéria de direito local, sendo devida a aplicação, por analogia, do enunciado 280 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*: 'Por ofensa a direito local, não cabe recurso extraordinário'. 4. No REsp 1.116.792/RS, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 14.12.2010, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei 11.672/2008 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, afirmou-se que, 'ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais', ou seja, mesmo que o deslocamento de bens entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não configure hipótese de incidência do ICMS, não há a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias. 5. Agravo regimental não provido" (STJ, 2.ª T., AgRg no AgIn 1.403.362/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 04.10.2011, *DJe* 13.10.2011).

CAPÍTULO II
Vigência da Legislação Tributária

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Imperioso se faz tratar a respeito da vigência (ou eficácia) da norma jurídica, examinando-se sua validade e sua aplicação.

Averiguar a duração da norma e seu campo de incidência significa perceber que as regras jurídicas positivas não são universais nem eternas, mas específicas e com tempo de duração limitado.

Vigência da legislação tributária no tempo

No que diz respeito à vigência no tempo, ficam mantidas as disposições legais que delineiam a vigência das normas jurídicas em geral. Significa dizer que se aplica à legislação tributária a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, ou seja, o instrumento normativo que estabelece as regras de vigência das leis em geral. E sua regra informa que "salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar em todo país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada" (art. 1.º, *caput*, da LINDB).

Do artigo em epígrafe, infere-se que a própria lei pode trazer em seu bojo a data de início de sua vigência. Assim, a lei entra em vigor 45 dias depois de publicada, quando não trouxer a data de vigência de forma expressa em seu texto. Daí se falar que, no espaço de tempo decorrente entre a publicação da lei e sua vigência, há um período em que a lei existe, tem validade, mas não está, ainda, dotada de eficácia: trata-se da *vacatio legis*.

A vigência e o princípio da anterioridade tributária

Sabe-se que toda lei que criar ou majorar tributos terá sua eficácia submetida ao princípio da anterioridade, salvo as exceções constitucionalmente previstas (art. 150, § 1.º, da CF). Isso significa dizer que os gravames somente poderão ser cobrados a partir do 1.º dia do ano seguinte ao da publicação da lei (art. 150, III, *b*, da CF), além de respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*, da CF), o que representa um cristalino diferimento ou adiamento (isto é, postergação) da eficácia do tributo.

Repise-se que grande parte das leis tributárias mostra coincidência entre a data da publicação e a da vigência, o que significa dizer que muitas delas entram em vigor na data da própria publicação. Porém, vigência não deve ser confundida com eficácia. Esta só ocorre no ano subsecutivo ao ano

daquela, quanto aos tributos em geral. Este é o teor do já estudado princípio da anterioridade tributária.

Vigência da legislação tributária no espaço

Toda regra jurídica é criada para viger em dado território: as leis de um país só valem dentro daquela nação; as leis estaduais só têm aplicação no território daquele Estado; as leis municipais só são aplicáveis dentro do respectivo território municipal.

Espacialmente, a legislação tributária está submetida ao princípio da territorialidade. Logo, a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Entretanto, a norma pode, excepcionalmente, atingir contribuintes para além do campo territorial adstrito à União, ao Município, ao Distrito Federal ou ao Estado, como previsto no art. 102 do CTN.

(FEPESE/Procurador/Prefeitura de Lages – SC/2016) Assinale a alternativa correta sobre a vigência e a aplicação da legislação tributária.

(A) A legislação tributária não poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito.

(B) A lei que define novas hipóteses de incidência de impostos sobre o patrimônio ou a renda entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a sua publicação.

(C) Os atos administrativos, normas complementares à legislação tributária, entram em vigor trinta dias após a sua publicação.

(D) A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros, excluída a sua aplicação aos atos denominados pendentes.

(E) Poderá ser retroativa a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos da legislação que trate sobre a instituição ou a majoração de impostos sobre o patrimônio.

Resposta: B

(FCC/Auditor Fiscal da Receita Municipal/Prefeitura de Teresina – PI/2016) A Secretaria de Finanças de determinado Município brasileiro, necessitando dar publicidade às normas complementares das leis e dos decretos emanados das autoridades municipais competentes, edita as referidas normas, denominadas Portarias, que são expedidas pelas autoridades administrativas dessa Secretaria. De acordo com o Código Tributário Nacional, essas Portarias entram em vigor

(A) no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação, quando estiverem aumentando alíquota do IPTU.

(B) quarenta e cinco dias após a data da sua publicação, salvo disposição de lei orgânica municipal em contrário.

(C) na data de sua publicação, salvo disposição em contrário.

(D) no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação, quando estiverem aumentando alíquota de tributo, e desde que observado o interregno de 90 dias entre a data da publicação do ato e o primeiro dia do exercício subsequente.

(E) trinta dias após a data da sua publicação, salvo disposição de lei em contrário.

Resposta: C

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I – os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;

II – as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100 quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III – os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100 na data neles prevista.

No campo da vigência das normas, impende salientar que o art. 103 do CTN trata da data de vigência das chamadas "normas complementares". Determina que, salvo disposições em contrário, entram em vigor:

a) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, tais como portarias, orden serviço, instruções normativas e circulares, na data da respectiva publicação;

b) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atril eficácia normativa, 30 dias após a data de sua publicação;

c) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios data neles prevista.

Perceba que o CTN, quanto aos convênios, não estabeleceu uma regra especial a ser utilizada na falta de previsão de data de vigência, devendo-se, para tanto, buscar solução no direito comum. Significa que, neste caso, a lacuna deve ser preenchida pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Do exposto, estamos que o início de vigência do convênio deve ocorrer no prazo de 45 dias após sua publicação oficial.

(FGV/Auditor Fiscal Tributário da Receita Municipal/Prefeitura de Cuiabá – MT/2016) A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Sobre a legislação tributária, assinale a afirmativa incorreta.

(A) A lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito, ainda que seja expressamente interpretativa, sob pena de violação do princípio da irretroatividade.

(B) Somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para ações e omissões contrárias a seus dispositivos.

(C) Os tratados e convenções internacionais podem revogar ou modificar a legislação tributária interna.

(D) O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras.

(E) A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Resposta: A

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

O art. 104 do CTN normatiza regra especial de vigência de algumas leis tributárias. Segundo o inc. I do indigitado comando, a criação ou majoração de impostos deve atender a uma regra especial de vigência, que coincide com o princípio da anterioridade tributária, havendo, portanto, harmonia entre a vigência e a eficácia da lei. Ao inc. II se aplica o mesmo raciocínio, desenvolvido no inc. anterior, ao disciplinar a definição de novas hipóteses de incidência, é dizer, novos fatos geradores, novas bases de cálculo, alíquotas, sujeitos passivos e a conversão de situações de não incidência em incidência. Finalmente, o inc. III se refere à extinção ou redução de isenção, que rompe, em face da lei revogatória, com a dispensa legal do pagamento do tributo.

A esse respeito, no entendimento do STF, a revogação de isenção tem eficácia imediata, sem

necessidade de observância do princípio da anterioridade (RE 204.062/1996), a despeito de tal compreensão jurisprudencial não usufruir da aceitação de boa parte dos tributaristas pátrios. Ao que consta, o STF chancela a regra geral da "revogabilidade" das isenções, ressalvadas aquelas concedidas por prazo certo "e" sob determinadas condições (requisitos cumulativos), quando se faz necessário o respeito ao cumprimento dessas cláusulas, do que decorre, portanto, a sua irrevogabilidade.

Dessa forma, percebe-se que a isenção por prazo indeterminado e a isenção "não onerosa", ou seja, uma ou outra podem ser revogadas, não se podendo arguir a observância do princípio da anterioridade, como preceitua o inc. III do art. 104 do CTN, em completa harmonia com a jurisprudência dominante do STF, anteriormente citada.

Dito isso, somos da opinião de que o art. 104, III, do CTN não se compatibiliza com a Constituição de 1988, pelas razões supracitadas, em face de sua originária lapidação à luz da EC 18/1965, segundo a qual se fez constar a estranha limitação apenas aos "impostos sobre o patrimônio e a renda", não se referindo aos "tributos em geral", conforme preceitua o hodierno postulado da anterioridade no art. 150, III, *b*, da CF, ressalvadas as exceções previstas no texto.

- "Tributário. Agravo regimental. Recurso especial. Operações de swap com cobertura hedge. Imposto de renda. Questão acolhida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 567.454-1/BA). Incidência. Lei 9.779/1999. Art. 543-B, do CPC. Repercussão geral. Sobrestamento do feito quando da análise do recurso especial. Impossibilidade. Precedentes do STJ. (...) 7. A violação ao princípio da anterioridade, previsto no art. 104, do CTN, não resta evidenciada, porquanto a Lei 9.779/1999, embora publicada em 19.01.1999, teve sua eficácia plena em 30.12.1998, com a edição da MP 1.788, de 29.12.1998. Por isso que a referida norma se coaduna com o art. 104, do Codex Tributário, que assim determina: 'Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda'. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no AgIn 1.166.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.10.2009, *DJe* 18.11.2009).

- "Processual civil e tributário. Embargos à execução fiscal. ICMS. Redução da base de cálculo. Isenção parcial. Revogação: possibilidade. Art. 178 c/c 104 do CTN. Súmula 544/STF. Aplicação da Taxa Selic: possibilidade. Lei estadual 6.763/1975 (com redação alterada pela Lei 10.562/1991). Violação do art. 535 do CPC: inexistência. (...) 3. A revogação da isenção e do benefício da redução da base de cálculo do imposto pode-se ocorrer a qualquer tempo, exceto se concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições (art. 178 c/c 104, III do CTN). (...)" (STJ, 2.ª T., REsp

762.754/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 20.09.2007, *DJ* 02.10.2007).

- "Tributário. Embargos à execução fiscal. Pessoa jurídica. Omissão de receita. Lucro presumido. Lei 8.541/1992, arts. 43 e 44, alterados pela MP 492/1994. Princípio da anterioridade tributária. I – A MP 492/1994 alterou os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/1992 e possibilitou a aplicação destes às empresas tributadas com base no lucro presumido. Só pode surtir efeitos para estas, portanto, no exercício financeiro seguinte à sua edição, sob pena de afronta ao princípio da anterioridade tributária, positivado no art. 104, I, do CTN. II – Recurso especial improvido" (STJ, 1.ª T., REsp 652.177/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 04.10.2005, *DJ* 05.12.2005).

CAPÍTULO III
Aplicação da Legislação Tributária

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

De acordo com o art. 105 do CTN, a legislação nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, ou seja, fatos que se principiam na vigência de uma legislação e se completam na vigência de outra legislação. Veja que a regra do art. 105 impõe um preceito constitucional (art. 150, III, *a*, da CF), que acaba por vedar o efeito retroativo da lei tributária.

Em outras palavras, os fatos geradores pendentes são aqueles cuja conclusão (consumação) implica uma sequência de atos, sequência essa que já teve início, mas ainda não se completou quando a lei entrou em vigor: uma primeira parte foi praticada sob a égide da lei velha, e uma segunda parte se aperfeiçoará sob o manto da lei nova. Isso ocorre, por exemplo, com impostos de fato gerador periódico, como o IPVA, cujo fato gerador se perfaz anualmente: durante o ano de sua ocorrência, o fato gerador desse imposto é pendente.

Frise-se, a nosso ver, que a lei tributária só se aplica efetivamente a fatos geradores futuros, pois o comentado fato gerador pendente não é senão uma possibilidade jurídica. Se a condição jamais ocorrer, não haverá se falar em fato gerador.

ANÁLISE DO IR E O FATO GERADOR COMPLEXIVO À LUZ DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

O STF concebe o princípio da irretroatividade pelo ângulo da definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência, e não pela ótica do fato econômico tributado. É a retroatividade imprópria, de todo condenável, mas admitida por aquela Corte, na qual não prevaleceu a "teoria do fato gerador complexivo", mas o entendimento de que o fato gerador do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nasce no último dia do exercício social, quando acontece o levantamento do balanço social das empresas (STF, RE 194.612).

Súmula 669 do STF: Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula Vinculante 50 do STF: Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

- "Tributário. Agravo regimental. Recurso especial. Operações de swap com cobertura hed Imposto de renda. Questão acolhida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 567.454-1/BA). Incidência. Lei 9.779/1999. Art. 543-B, do CPC. Repercussão geral. Sobrestamento do feito quando da análise do recurso especial. Impossibilidade. Precedentes do STJ. (...) 6. A lei que se aplica é a da data do fato gerador, consoante o disposto no art. 105, do CTN, segundo o qual: 'A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116'. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no AgIn 1.166.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.10.2009, *DJe* 18.11.2009).

- "Tributário. Funrural. Aquisição de produtos rurais de terceiros não produtores. LC 11/1971. Art. 128 do CTN. Não incidência. Art. 30, IV, da Lei 8.212/1991. Falta de prequestionamento. Inaplicabilidade. Art. 105 do CTN. 1. À luz da LC 11/1971, a contribuição para o custeio do Funrural não é devida na aquisição de produtos rurais de comerciantes ou intermediários não produtores. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, o que não encontra respaldo no preceito inscrito no art. 128 do CTN. 2. Incidem os óbices

previstos nas Súmulas 282 e 356 do STF quando a questão infraconstitucional suscitada não foi enfocada no acórdão recorrido e nem houve oposição de embargos declaratórios. 3. O art. 30, IV, da Lei 8.212/1991, alterado pela Lei 9.528/1997, que prevê a cobrança do Funrural na hipótese em que o produto rural for adquirido de terceiro intermediário não se aplica a fato gerador pretérito, sobretudo diante da norma inscrita no art. 105 do CTN. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido" (STJ, 2.ª T., REsp 229.688/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 05.04.2005, *DJ* 16.05.2005).

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O art. 106 do CTN dispõe que subsistem duas exceções à regra geral de irretroatividade da aplicação da legislação tributária: (I) no caso de lei interpretativa e (II) no caso de lei mais benéfica.

A lei expressamente interpretativa, em regra, interpreta outra lei, vigente antes da ocorrência do fato gerador. O alvo da lei interpretativa é a norma obscura, dúbia, que demanda uma análise explicitativa, a fim de que o seu sentido se torne claro.

Assim, a lei interpretativa não pode inovar, mas apenas interpretar uma norma já existente, fulminando a dúvida oriunda do preceptivo anterior.

Diz-se, com justiça, que, se dúvida persistia, e tanto persistia que o próprio legislador decidiu editar nova norma para dirimir as ambiguidades existentes no texto interpretado, não se pode punir quem se comportou dessa ou daquela forma, entre aquelas admitidas como corretas, em face do texto antigo. Daí a exclusão das penalidades, prevista na parte final do inc. I do art. 106 do CTN.

Veja que, conforme dispõe o art. 106, II, do CTN, a retroatividade da lei tributária só tem certificação para beneficiar o contribuinte, até porque a retroação prejudicial (*lex gravior*) é constitucionalmente vedada (art. 5.º, XXXVI, da CF).

A nosso ver, os sentidos das alíneas *a* e *b* do inc. II do art. 106 do CTN são similares. No que se refere à alínea *c*, ocorre o fenômeno da retroação benéfica da multa ou aplicação do princípio da benignidade, pelo qual fica permitida a aplicação retroativa de uma lei a um fato gerador anterior, se a multa prevista na lei nova for inferior àquela prevista na lei do momento do fato gerador. A aplicação "retroativa" da lei tributária atende aos mesmos princípios subjacentes ao Direito Penal, repisando que, para todas as alíneas do inc. II, o ato não deve estar definitivamente julgado.

O postulado da irretroatividade tributária, com respaldo constitucional, encontra guarida no art. 144, *caput*, do CTN. Entretanto, a lei nova que cuida de formalidades ou aspectos formais, inábil a modificar, instituir ou extinguir direitos materiais (definição de sujeito passivo, de hipótese de incidência, do valor da dívida etc.) será aplicada retroativamente, afastando-se o *caput* do art. 144 do CTN, conforme o § 1.º deste mesmo artigo.

Já o § 2.º exterioriza que, à semelhança do parágrafo anterior, afastada estará a aplicação do *caput* do comando em tela, isto é, o próprio princípio da irretroatividade tributária. Trata-se da situação limitada aos gravames lançados por período certo de tempo ou com fatos geradores periódicos (IPTU, IPVA, ITR). Para esses tributos, a lei pode, por meio de uma ficção jurídica, definir um momento específico de ocorrência do fato gerador, devendo ser aplicada a legislação corrente naquele momento predeterminado, e não aquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador. É o que preceitua o § 2.º do art. 144 do CTN.

> **Art. 5.º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...)

Súmula 448 do STJ: A opção pelo SIMPLES de estabelecimentos dedicados às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental é admitida somente a partir de 24.10.2000, data de vigência

da Lei 10.034/2000.

JURISPRUDÊNCIA

- “Processual civil. Tributário. Premissa equivocada. Súmula 284/STF. Inaplicabilidade. Tributário. Execução fiscal. Cobrança de crédito tributário. Multa. Redução para 20%. Art. 35 da Lei 8.212/1991 e art. 106, II, *c*, do CTN. Aplicação da legislação mais benéfica. Precedentes. Honorários. Cabimento. 1. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte, para redução de multa, conforme dispõe o art. 106, II, *c*, do CTN. 2. O art. 35 da Lei 8.212/1991 foi alterado pela Lei 11.941/2009, devendo o novo percentual aplicável à multa seguir o patamar de 20% que, sendo mais propícia ao contribuinte, deve ser a ele aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN. (...)” (STJ, 2.ª T., EDcl no AgRg no REsp 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.12.2013, *DJe* 10.12.2013).

- “Tributário. ICMS. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Estorno proporcional do crédito. Jurisprudência do STF. Multa. Lei superveniente. Retroatividade benigna. (...) 5. O art. 106, II, *c*, do CTN, estabelece que a lei tributária deve retroagir quando cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, razão pela qual há que ser reduzida a sanção, nos termos do superveniente Dec. 27.487/2004. (...)” (STJ, 2.ª T., ROMS 39.554/CE, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 04.04.2013, *DJe* 10.05.2013).

CAPÍTULO IV
Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

A interpretação da lei resulta de trabalho investigativo que busca traduzir seu pensamento, sua dicção e seu sentido. É o ato de decodificar o pensamento do legislador, questionando a razão que

animou suas ideias quando da edição do instrumento normativo.

Na interpretação da legislação tributária, necessita o exegeta agir com parcimônia, sem desatender os postulados que norteiam um trabalho exegético, tais como: (i) se a lei não tratar diversamente, o intérprete deve evitar qualquer distinção; (ii) as leis excepcionais e as especiais devem ser interpretadas de maneira restrita; (iii) não se há de descurar, no texto legal, do lugar (topografia) no qual está colocado o dispositivo, cujo entendimento é objetivado com a interpretação.

Vejamos agora a diferença entre "lei" e "legislação", nos termos do art. 96 do CTN: "A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

Ao longo do CTN, enquanto a palavra "lei" é empregada em sentido restrito, a palavra "legislação" tem o significado abrangente.

A interpretação é mecanismo exegético que busca desanuviar não meramente a "lei", mas a "legislação", como se verifica no art. 107 do CTN: "A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo".

O conhecimento das normas jurídicas deve ser almejado por meio de um sistema interpretativo integrado, hábil a permitir ao exegeta o real alcance da norma, a partir de uma análise heterodoxa, que atinja os sentidos literal, histórico, teleológico e sistemático da norma.

A interpretação de uma lei pode ser obtida de várias maneiras, conforme se dê preferência a um aspecto em detrimento de outro, a saber: a) a fonte; b) os meios adequados para sua exegese; c) os resultados da exegese.

No que se refere à fonte da lei, a interpretação pode ser autêntica, jurisprudencial ou doutrinária.

Quanto aos meios adequados para a realização da exegese, a interpretação poderá se pautar em vários métodos adequados ao exercício de descoberta da norma, apresentando aspectos de cunho gramatical, histórico ou teleológico. O intérprete é livre para sua utilização de forma isolada ou global, sucessivo ou simultâneo. Da doutrina e da jurisprudência exteriorizam-se preciosos critérios exegéticos, como o método gramatical, o método lógico, o método histórico, o método teleológico e o método sistemático.

No que tange aos resultados da exegese, a interpretação pode ser declarativa, extensiva ou ampliativa, restritiva ou literal.

Estudaremos, a seguir, algumas formas e maneiras de interpretação.

Utilização de princípios gerais do direito privado

"Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos

tributários”. Essa é a redação encontrada no art. 109 do CTN, dando-se a entender que a lei tributária pode se utilizar de conceitos oriundos de outras áreas do Direito Privado, sem os explicar, para fins de definição, elucidação de conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas. No entanto, o dispositivo deve ser assim interpretado:

“Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas do próprio direito privado, mas não para definição dos efeitos tributários com eles relacionados”.

Significa dizer que os atos jurídicos praticados pelo contribuinte, referentes a institutos do Direito Privado (por exemplo, a doação de bens, o que é, aliás, alvo do ITCMD), serão conceituados pelo próprio Direito Privado, mas os efeitos tributários ligados ao instituto serão oriundos tão somente da lei tributária. Logo, o mencionado artigo traz à colação a adequada relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado (Civil e Comercial), demonstrando a viabilidade do diálogo entre os princípios, atendidas as limitações previstas em seu núcleo.

A comunicabilidade é de tamanha importância que o art. 116 do CTN, no parágrafo único, veio dar a ela um *status* diferenciado, ao estabelecer que a “autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Como se vê, fica autorizado ao Fisco averiguar a forma jurídica usada – até porque não é vinculante –, confrontando-a com a essência econômica do ato (art. 109, parte final, do CTN). Uma possível discrepância pode levar a autoridade administrativa a desconsiderar o ato ou o negócio jurídico realizado.

O art. 110 do CTN dispõe sobre o atendimento pelo intérprete da hierarquia das leis, não sendo da competência do legislador ordinário a alteração de um conceito oriundo da Constituição. Portanto, se a Constituição Federal menciona “mercadoria”, ao delinear a competência dos Estados e Distrito Federal para criar e exigir o ICMS, o conceito de mercadoria não poderá ser alterado com o fito de burlar a regra constitucional da competência tributária.

Interpretação literal

O art. 111 do CTN versa sobre as hipóteses de interpretação literal. Note-o: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

A interpretação literal nos leva à aplicação do método “restritivo” de exegese. Vale relembrar que tal método hermenêutico é contrário à interpretação ampliativa, não se permitindo a incidência da lei “além” da fórmula ou hipótese expressas em seu bojo.

Quanto às possibilidades descritas no dispositivo, fácil é perceber sua lógica. Nota-se que a "regra" não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida, nem mesmo a exclusão ou suspensão do crédito tributário. Pelo contrário, o que se quer é o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva. Assim, vislumbra-se o porquê da interpretação literal nas situações descritas, dotadas de excepcionalidade, que colocam em xeque a "ordem natural" do fenômeno tributacional interpretado.

Ver STF: RE 651.703.

Interpretação benigna

O art. 112 do CTN versa sobre as hipóteses de interpretação benigna. Note-o: "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação".

Tal preceptivo designa a aplicação de um preceito de natureza penal – *in dubio pro reo* – na seara do Direito Tributário. É a "retroatividade benigna", que faz menção à "dúvida", jamais à "ignorância ou desconhecimento" da lei, fato ou autor. Diante da menor dúvida acerca das hipóteses citadas, não se deve aplicar a punição, mas a interpretação mais favorável.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O art. 108 do CTN versa sobre as hipóteses de integração da legislação tributária.

É notório que o papel do intérprete não fica restrito ao de aclarar a norma jurídica, principalmente em momentos em que ela inexiste, no âmbito de uma situação lacunosa. Nesse caso, deve o intérprete se valer da integração da norma, para fins de preenchimento do vazio legal existente. A propósito, o legislador tratou normativamente do tema:

Art. 4.º da LINDB: "Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito".

Art. 140 do CPC/2015: “O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico”.

Segundo o art. 108 do CTN, verifica-se que há uma ordem de preferência a ser seguida no uso dos meios ou instrumentos de integração. Memorize-a: (1.º) Analogia; (2.º) Princípios Gerais do Direito Tributário; (3.º) Princípios Gerais do Direito Público; e (4.º) Equidade.

I – a analogia;

Analogia é forma de integração legal por comparação entre casos similares ou análogos, ou seja, aplica-se o método analógico pela semelhança de situações. A analogia objetiva acobertar as lacunas legais, na tentativa de regular, de maneira semelhante, os fatos semelhantes.

O emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei, em face da pujança do princípio da legalidade da tributação.

Tem-se, portanto, como limite à integração analógica, a proibição de que, do seu emprego, resulte a exigência de tributo não previsto em lei.

Em Direito Tributário, só se admite a possibilidade da analogia *in favorem* ou “analogia no campo do direito tributário formal ou procedimental”, ou seja, não se aplica em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, componentes taxativos da lei, sob pena de ferir o princípio da legalidade tributária.

II – os princípios gerais de direito tributário;

Caso seja infrutífera a utilização do recurso analógico, o intérprete deve utilizar, de maneira imediata e sucessiva, conforme o inc. II do art. 108 do CTN, os princípios gerais de Direito Tributário.

III – os princípios gerais de direito público;

Na seara hermenêutica, não sendo encontrada a resolução para o caso, após as tentativas iniciais ao recurso analógico e aos princípios gerais do Direito Tributário, o intérprete deve se socorrer dos princípios gerais do Direito Público. Busca-se larguear a área de busca, tentando-se preencher o campo de investigação, objeto de lacuna, por meio dos balizamentos principiológicos do Direito Constitucional, do Direito Administrativo, do Direito Penal e outros. São exemplos de princípios gerais do Direito Público o princípio da ampla defesa e do contraditório, o princípio da moralidade administrativa, o princípio da presunção de inocência, entre outros.

São exemplos de máximas oriundas de Princípios Gerais do Direito Público:

a) “a Constituição, quando quer os fins, concede igualmente os meios adequados”;
b) “quem pode o mais, geralmente, pode o menos”;
c) “o todo explica as partes”;
d) “as exceções são restritas”.

E, ainda, alguns princípios utilizados:

e) Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório;
f) Princípio da Moralidade Administrativa;
g) Princípio da Presunção de Inocência etc.

IV – a equidade.

A equidade é a mitigação do rigor da lei. Por ela se faz um abrandamento legal no intuito de

realizar a sua adequação ao caso concreto. A equidade permite que se humanize a aplicação da norma e se utilize o critério de "justiça ao caso concreto", pautando-se o aplicador da lei pelo "senso geral de justiça". O vocábulo indica o conjunto de princípios imutáveis de justiça que levam o juiz a um critério de moderação e de igualdade.

Sendo a lei omissa e não tendo sido encontrado nenhum modo de solução para o caso na analogia, nos princípios gerais de Direito Tributário, nem nos princípios gerais de Direito Público, a resolução da questão passará pelo caminho mais benevolente, mais humano, mais suave. A solução há de ser ditada pela equidade, buscando-se retificar as distorções decorrentes da generalidade e da abstração das leis.

Como é cediço, o emprego da equidade não pode, de forma nenhuma, implicar dispensa do tributo (art. 108, § 2.º, do CTN). Com efeito, se o gravame é instituído por lei, e não por recurso analógico, a sua dispensa, da mesma maneira, deve estar ligada à lei, em abono ao princípio da estrita legalidade. A propósito, quando se fala em dispensa de tributo, vêm à tona os institutos da isenção (art. 175, I, do CTN) e o da remissão (art. 156, IV, do CTN), ambos representantes de dispensas legais, que observam o princípio da legalidade. Assim, os preceptivos, aparentemente antagônicos, denotam harmonia em seus conteúdos, devendo ambos ser analisados conjuntamente, pois o que se objetiva é desestimular a dispensa de gravame com base na equidade, marginalizando-se o elemento fundante do favor, qual seja, a lei.

§ 1.º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2.º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Frise-se que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1.º), enquanto o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (art. 108, § 2.º).

- "Recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Habilitação de aparelhos celulares. A lei gera de telecomunicações (art. 60, § 1.º, da lei 9.472/1997) não prevê o serviço de habilitação de telefonia móvel como atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação. A atividade em questão não se inclui na descrição de serviços de telecomunicação constante do art. 2.º, III, da LC 87/1996, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade refere-se a aspecto preparatório. Os serviços preparatórios, tais como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros, que configuram atividade-meio ou serviços suplementares, não sofrem a incidência do ICMS, posto serviços disponibilizados de sorte a assegurar ao usuário a possibilidade do uso do serviço de comunicação, configurando aqueles tão somente atividades preparatórias destes, não incidindo ICMS. Inocorrência de violação aos arts. 2.º, 150, I, e 155, II, da CF/1988. Desprovimento do recurso extraordinário. (...) 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1.º, do CTN. (...)" (STF, Tribunal Pleno, RE 572.020/DF, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 06.02.2014, *DJe* 13.10.2014).

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

A redação encontrada no art. 109 do CTN dá a entender que a lei tributária pode se utilizar de conceitos oriundos de outras áreas do Direito Privado, sem os explicar, para fins de definição, elucidação de conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas. No entanto, o dispositivo deve ser assim interpretado:

"Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas do próprio direito privado, mas não para definição dos efeitos tributários com eles relacionados".

Significa dizer que os atos jurídicos praticados pelo contribuinte, referentes a institutos do Direito Privado (por exemplo, a doação de bens, o que é, aliás, alvo do ITCMD), serão conceituados pelo próprio Direito Privado, mas os efeitos tributários ligados ao instituto serão oriundos tão somente da lei tributária. Logo, o mencionado artigo traz à colação a adequada relação entre o

Direito Tributário e o Direito Privado (Civil e Comercial), demonstrando a viabilidade do diálogo entre os princípios, atendidas as limitações previstas em seu núcleo.

A comunicabilidade é de tamanha importância que o art. 116 do CTN, no parágrafo único, veio dar a ela um *status* diferenciado, ao estabelecer que a "autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Como se vê, fica autorizado ao Fisco averiguar a forma jurídica usada – até porque não é vinculante –, confrontando-a com a essência econômica do ato (art. 109, parte final, do CTN). Uma possível discrepância pode levar a autoridade administrativa a desconsiderar o ato ou o negócio jurídico realizado.

- "Processual civil e tributário. Execução fiscal. Dívidas tributárias da matriz. Penhora, pelo sistema Bacen-Jud, de valores depositados em nome das filiais. Possibilidade. Estabelecimento empresarial como objeto de direitos e não como sujeito de direitos. CNPJ próprio das filiais. Irrelevância no que diz respeito à unidade patrimonial da devedora. 1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades. (...)" (STJ, 1.ª Seção, REsp 1.355.812/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.05.2013, *DJe* 31.05.2013).

- "Tributário. Simples Federal. Lei 9.317/1996. Laboratório de análises clínicas. Serviço prestado por meio de médicos e enfermeiros. Exclusão. (...) 4. O conceito de 'pessoa jurídica' é dado pelo Código Civil, e é a ele que devemos recorrer no momento de interpretar a norma tributária (art. 109 do CTN). (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.260.332/AL, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 01.09.2011, *DJe* 12.09.2011).

- "Tributário e processual civil. Recurso especial. Embargos do devedor em execução fiscal. ICMS. Sociedade empresária do ramo de transporte. Contrato de locação de ônibus vinculado a serviços de transporte. Fato gerador do ICMS. Ausência de violação dos arts. 458 e 535 do CPC, bem como dos arts. 110 e 142 do CTN e do art. 565 do CC. (...) 8. O

transporte originado do contrato de locação desnaturado é, naturalmente, alcançado pela legislação tributária, nos termos do art. 109 do CTN, pois, para fins de tributação o que importa é a essência do negócio jurídico existente à luz do Direito Privado. Precedentes: REsp 1.120.199/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1.ª T., *DJe* 01.07.2010; REsp 1.107.518/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.ª T., *DJe* 25.08.2009; REsp 1.013.458/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª T., *DJe* 18.02.2009. (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 1.198.651/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 28.09.2010, *DJe* 07.10.2010).

- "Tributário. Embargos à execução fiscal. Cobrança cumulativa de juros, multa e correção monetária: legitimidade. Improcedência aos embargos. (...) 10 – Consoante regra insculpida no art. 109 do CTN, a reverência do Tributário ao Direito Privado é quanto ao conceito de seus institutos, ao mesmo tempo em que confere liberdade à legislação tributária para definição dos respectivos efeitos para esta esfera publicística. Assim, é explícito o 161, CTN, em afirmar sujeição a juros a partir da inadimplência. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0011114-61.2002.4.03.6105, Rel. Des. Federal Nery Junior, j. 21.06.2012, *DJF* 13.07.2012).

- "Embargos à execução fiscal. Fiança no termo de parcelamento de dívida. Ausente outorga conjugal. Vício a afastar a legitimidade passiva executória. Comprometimento familiar inautorizado (CCB de então, arts. 235, III, e 1.501). Procedência aos embargos. (...) 5. Não o distinguindo a lei civil, assim não qualificando a natureza da fiança envolvida, elementar se faz tivesse havido consentimento conjugal para a adequada legitimação do obrigado acessório em questão. 6. Nesse sentido, coerentemente, autoriza o art. 109 do CTN a que o legislador tributante normatize sobre os efeitos dos institutos de direito privado, não sobre seu conceito em si. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0057718-09.2000.4.03.9999, Rel. Juiz conv. Silva Neto, j. 03.05.2006, *DJU* 24.05.2006).

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O art. 110 do CTN dispõe sobre o atendimento pelo intérprete da hierarquia das leis, não sendo da competência do legislador ordinário a alteração de um conceito oriundo da Constituição. Portanto,

se a Constituição Federal menciona “mercadoria”, ao delinear a competência dos Estados e Distrito Federal para criar e exigir o ICMS, o conceito de mercadoria não poderá ser alterado com o fito de burlar a regra constitucional da competência tributária.

- “Tributo. Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre Serviços. Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do CTN. (...)” (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 623.226/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.02.2011, *DJe* 11.03.2011).

- “Tributário. Processo civil. Imposto sobre a Renda. Regime de tributação. Despesas dedutíveis. Regime de caixa. Depósitos judiciais. Ingressos tributários. Impossibilidade de dedução antes do trânsito em julgado da demanda. Violação a dispositivos constitucionais. Art. 110 do CTN. Matéria constitucional. Incompetência do STJ. Precedentes. Recurso submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Res. 8/STJ. (...) 2. O art. 110 do CTN estabelece restrições ao exercício da competência tributária pelo legislador do Ente Federativo, matéria nitidamente constitucional, razão pela qual a competência para o exame de sua violação compete ao Supremo Tribunal Federal. Precedentes. (...)” (STJ, 1.ª Seção, REsp 1.168.038/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 09.06.2010, *DJe* 16.06.2010).

- “Tributário. Cofins. Entidade sem fins lucrativos. MP 2.158/2001. Isenção. Impossibilidade. Atividades próprias desprovidas de caráter contraprestacional. Direto. Requisito. IN 247/2002. Legalidade. 1. A Cofins incide sobre o faturamento, assim entendido como a receita bruta obtida em função da comercialização de produtos e da prestação de serviços, sendo certo que a definição, o conteúdo e alcance do termo hão de ser hauridos do direito privado, segundo precisa dicção do art. 110 do CTN. (...)” (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0005282-47.2011.4.03.6100, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 13.03.2014, *DJF* 21.03.2014).

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O art. 111 do CTN versa sobre as hipóteses de interpretação literal.

A interpretação literal nos leva à aplicação do método "restritivo" de exegese. Vale relembrar que tal método hermenêutico é contrário à interpretação ampliativa, não se permitindo a incidência da lei "além" da fórmula ou hipótese expressas em seu bojo.

Quanto às possibilidades descritas no dispositivo, fácil é perceber sua lógica. Nota-se que a "regra" não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida, nem mesmo a exclusão ou suspensão do crédito tributário. Pelo contrário, o que se quer é o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva. Assim, vislumbra-se o porquê da interpretação literal nas situações descritas, dotadas de excepcionalidade, que colocam em xeque a "ordem natural" do fenômeno tributacional interpretado.

Súmula 95 do STJ: A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.

Súmula 100 do STJ: É devido o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante na importação sob o regime de Benefícios Fiscais à Exportação (BEFIEX).

- "Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Constitucionalidade. Exclusão dos fatos imponíveis realizados no exercício de instituição da exação. Instituição financeira e entes equiparados. Isenção de IRPJ. Regra não extensível à CSLL. (...) 5. Depende de expressa previsão legal a estipulação de benefícios e isenções fiscais, a teor do artigo 176, do Código Tributário Nacional. As isenções devem ser legalmente autorizadas pelo mesmo ente tributante dotado de competência para instituir a exação, sujeitando-se a lei isentiva

a interpretação literal, consoante o disposto no artigo 111, II, do CTN. (...)" (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 767.141/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 03.04.2012, *DJe* 24.04.2012).

- "(...) 3. A concessão de benefício fiscal é função atribuída pela Constituição Federal ao legislador, que deve editar lei específica, nos termos do art. 150, § 6.º. Razão que confere suporte ao art. 111 do CTN, dispositivo que proíbe interpretação extensiva em matéria de exoneração fiscal. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.446.354/RS, Rel. Min. Og Fernandes, j. 26.08.2014, *DJe* 10.09.2014).

- "Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Imposto de Renda. Moléstia grave não contemplada na lei isentiva. Rol taxativo. Recurso especial representativo de controvérsia. Ofensa à legalidade. 1. 'Revela-se interditada a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN' (REsp 1.116.620/BA, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª Seção, *DJe* 25.08.2010, julgado sob o rito dos recursos repetitivos). 2. Embora seja grave a doença que acomete a autora, a questão é de legalidade, não cabendo ao Poder Judiciário legislar reforma do acórdão para restabelecer a sentença de improcedência. 3. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.446.735/PR, Rel. Min. Og Fernandes, j. 27.05.2014, *DJe* 20.06.2014).

- "(...) 1. Os dispositivos da MP 303/2006, por tratarem de parcelamento excepcional, devem ser interpretados literalmente, uma vez que ao hermeneuta não é dado promover alargamento do favor legal, sob pena de vulneração aos princípios de interpretação, tanto gerais (as exceções são interpretadas literalmente) quanto específicos (art. 111 do CTN). Nesse contexto, era opção do contribuinte aderir ou não ao parcelamento de débitos previsto no art. 1.º da MP 303/2006. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.221.271/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 01.04.2014, *DJe* 07.04.2014).

- "(...) IV – A teor do art. 111 do CTN a interpretação da legislação tributária que outorga benefício fiscal deve ser literal. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0008356-95.2000.4.03.6100, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 23.10.2014, *DJF* 05.11.2014).

- "(...) 3. A exclusão do crédito fiscal só é permitida em face de lei específica, não pode ser 'deduzida' indiretamente de qualquer discurso legal, sob pena de grave ofensa ao inc. I do art. 111 do CTN (interpretação literal da legislação tributária que suspende ou exclui crédito tributário). (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0013213-13.2007.4.03.6110, Rel. Des. Federal Johonsom Di Salvo, j. 17.07.2014, *DJF* 25.07.2014).

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O art. 112 do CTN versa sobre as hipóteses de interpretação benigna.

Tal preceptivo designa a aplicação de um preceito de natureza penal – *in dubio pro reo* – na seara do Direito Tributário. É a "retroatividade benigna", que faz menção à "dúvida", jamais à "ignorância ou desconhecimento" da lei, fato ou autor. Diante da menor dúvida acerca das hipóteses citadas, não se deve aplicar a punição, mas a interpretação mais favorável.

- "Agravo regimental. Tributário. Multa moratória. Afastamento com base em singelo apelo 'segurança jurídica'. Declaração escamoteada de inconstitucionalidade. Aplicação do art. 97 da Constituição. Necessidade descaracterizada. O acórdão-recorrido afastou a aplicação da multa moratória, na medida em que foi reconhecida a instabilidade da jurisprudência sobre a inclusão do IHT – Indenização por Horas Trabalhadas na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Essa oscilação jurisprudencial ocorreu no próprio STJ. Esse afastamento foi justificado com singelo apelo à segurança jurídica. Em relação às multas, a aplicação da segurança jurídica pode decorrer diretamente tanto da Constituição como do Código Tributário Nacional (art. 112). A proteção conferida pelo CTN não é absorvida pelo princípio constitucional, de modo a tornar ocioso o art. 112 do CTN. Os parâmetros de controle se somam, de forma que o acolhimento de qualquer deles pelo Judiciário é suficiente em si para justificar a conclusão pela inaplicabilidade da punição, no caso concreto. Portanto, como não houve declaração oculta de inconstitucionalidade, o art. 97 da Constituição era inaplicável. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 601.088/RN, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04.10.2011, *DJe* 21.10.2011).

- "(...) 2. O art. 112 do CTN, que preconiza que a legislação tributária que comine sanção a

contribuinte deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, conforme hipóteses ali previstas, é aplicável ‘em caso de dúvida’, o que não ocorreu na espécie, haja vista o convencimento do magistrado *a quo* acerca da serventia e suficiência de documentos que comprovam a remessa de quantias à conta bancária mantida pela contribuinte no exterior, considerando que restou incontroversa nos autos a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto. (...)” (STJ, 2.ª T., EDcl no AgRg no REsp 1.343.926/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 04.12.2012, *DJe* 13.12.2012).

- “(...) IX. A multa de 30% (trinta por cento) foi reduzida ao patamar de 20% (vinte por cento), na dicção do art. 3.º, do Dec.-lei 1.187/1986, com redação dada pelo Dec. 2.323/1987, art. 15. Na falta de insurgência da parte interessada, adota-se os temperamentos autorizados pelo art. 112 do CTN. (...)” (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0085704-45.1994.4.03.9999, Rel. Des. Federal Baptista Pereira, j. 15.03.2000, *DJU* 04.04.2001).

(CAIP-IMES/Advogado/Câmara Municipal de Atibaia – SP/2016) Segundo o CTN, a lei tributária é aplicável a ato ou fato pretérito:

I. em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração.

III. tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

IV. tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigen ao tempo da sua prática.

É correto o que se afirma em:

(A) I, II e III, apenas.

(B) I, II, III e IV.

(C) I e II, apenas.

(D) IV, apenas.

Resposta: B

(CAIP-IMES/Advogado/Câmara Municipal de Atibaia – SP/2016) Em relação à Interpretação e Integração da Legislação Tributária na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(A) a analogia; os costumes; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público e a equidade

(B) os princípios gerais de direito público; os princípios gerais de direito tributário; a analogia e os costumes.

(C) a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público e a equidade.

(D) a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público e a equidade.

Resposta: C

(Instituto AOCP/Advogado/CASAN/2016) Em relação à interpretação e à integração da legislação tributária, assinale a alternativa correta.

(A) A legislação tributária do município nunca vigora fora do respectivo território.

(B) É possível, por interpretação analógica ou extensiva, criar-se fato gerador não previsto em lei.

(C) A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privad utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e pelas Constituições dos Estados, mas pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance utilizados pelas Leis Orgânicas dos Municípios.

(D) Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

(E) A legislação tributária não deverá ser interpretada literalmente quando dispor sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário e quando dispor sobre a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Resposta: D

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Assinale a alternativa correta.

(A) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente e, na ordem indicada, os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público; a analogia e a equidade.

(B) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(C) A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privad utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

(D) Interpreta-se extensivamente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.

Resposta: C

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Assinale a opção correta sobre Interpretação e Integração da Legislação Tributária.

(A) Os princípios gerais de direito privado não podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcanc de seus institutos, conceitos e formas utilizados pela legislação tributária.

(B) A lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

(C) Interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a legislação tributária que define infrações ou comine penalidades.

(D) Somente a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, ou as Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios podem alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

(E) Salvo disposição expressa, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre parcelamento, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei e não extingue o crédito tributário.

Resposta: B

(CESPE/Juiz Substituto/TJ-PB/2015) O secretário de Fazenda de João Pessoa – PB, em razão de incêndio ocorrido no centro dessa cidade no ano de 2014, decidiu, com base em equidade, não realizar lançamento para cobrança do IPTU referente aos anos de 2015 e 2016 para os proprietários de imóveis na área atingida pelo desastre.

Acerca dessa situação hipotética e da legislação a ela correlacionada, assinale a opção correta.

(A) Embora a equidade seja um método de integração da legislação tributária, sua aplicação não pode resultar na dispensa do pagamento do tributo devido, ainda que se trate de lançamento de ofício, como ocorre na situação descrita.

(B) A equidade constitui um método de integração da legislação tributária e sua utilização pelo secretário de Fazenda, q

exerce a administração tributária, para desonerar os contribuintes atingidos pelo incêndio é autorizada por lei.

(C) O lançamento tributário tem conteúdo discricionário, de forma que cabe à autoridade tributária, no caso, o secretário de Fazenda, o juízo de conveniência e oportunidade para a realização do ato, por exemplo, de não lançamento para cobrança do IPTU.

(D) O IPTU é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que torna necessário, na situação descrita, que os contribuintes envolvidos peçam dispensa do pagamento do tributo como condição para validar o ato do secretário de Fazenda.

(E) Por ser o IPTU tributo sujeito a lançamento direto, cabe à autoridade tributária verificar de ofício as circunstâncias que cercam o fato gerador, o que dá ao secretário de Fazenda competência para desonerar os contribuintes diante de situações de perda da capacidade contributiva.

Resposta: A

(VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP/2015) De acordo com a legislação tributária brasileira, é correto afirmar que:

(A) as taxas podem ter bases de cálculo ou fato gerador próprio de impostos.

(B) nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

(C) o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações é de competência municipal.

(D) a legislação tributária aplica-se a ato ou fato pretérito ainda não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo com infração.

(E) na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, a analogia e a equidade.

Resposta: D

(FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF/2015) Com base no disposto no Código Tributário Nacional (CTN) acerca das normas gerais de direito tributário, assinale a alternativa correta.

(A) A interpretação da lei tributária que defina infrações ou estabeleça penalidades deve proteger, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, o interesse da coletividade, de forma mais favorável ao fisco.

(B) A lei tributária não poderá retroagir ou ser aplicada a ato pretérito que ainda não tenha sido definitivamente julgado, mesmo que o cometimento desse ato não seja mais definido como infração.

(C) Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data da sua publicação, salvo disposição em contrário.

(D) A outorga de isenção, a suspensão ou exclusão do crédito tributário e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias devem ser interpretadas sistematicamente e, sempre que possível, de forma extensiva.

(E) As decisões dos órgãos singulares ou coletivos no âmbito da jurisdição administrativa entrarão em vigor quarenta e cinco dias após a data da sua publicação quando a lei atribuir a elas eficácia normativa.

Resposta: C

(FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA/2015) Examine as assertivas abaixo e, após, assinale a alternativa CORRETA, considerando o Código Tributário Nacional:

I. O ajuizamento de ação anulatória de auto de lançamento suspende a exigibilidade do crédito tributário.

II. A pessoa jurídica que adquirir de outra, estabelecimento comercial, e continuar a exploração do mesmo objeto social, responde pelos tributos devidos até a data da aquisição, caso tal aquisição tenha ocorrido no âmbito de alienação judicial em processo de falência.

III. A observância, pelo sujeito passivo, das normas complementares, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de

juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo.

IV. A denúncia espontânea da infração tributária pode ocorrer até dez dias após a notificação do sujeito passivo da lavratu do auto de lançamento.

V. Não se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha ampliado os podere de investigação das autoridades administrativas.

VI. Sempre que dispensado o cumprimento da obrigação principal, será dispensado, igualmente, o cumprimento de obrigação acessória.

(A) Apenas as assertivas I e II estão corretas.
(B) Apenas as assertivas II e III estão corretas.
(C) Apenas as assertivas III e IV estão corretas.
(D) Apenas as assertivas IV e V estão corretas.
(E) Apenas as assertivas V e VI estão corretas.

Resposta: B

(FCC/Juiz Substituto/TJ-RR/2015) O Código Tributário Nacional estabelece que, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, a lei tributária que

(A) outorga isenções.
(B) cria obrigações acessórias para o sujeito passivo.
(C) define o fato gerador do tributo.
(D) define infrações.
(E) fixa percentuais de juros de mora.

Resposta: D

(FUNDATEC/Técnico Tributário da Receita Estadual/SEFAZ-RS/2014) É correto afirmar que:

(A) Em qualquer circunstância, a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.
(B) Para o fiel cumprimento da legislação tributária de todos os entes da federação, a mesma terá vigência em todo o território nacional, sem qualquer tipo de limitação.
(C) Os atos administrativos sempre entram em vigor na data da sua publicação.
(D) As decisões dos órgãos singulares a que a lei atribua eficácia normativa entram em vigor quanto a seus efeitos normativos, vinte dias após a data da sua publicação.
(E) As decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa entram em vigor quanto a seus efeitos normativos, trinta dias após a data da sua publicação.

Resposta: E

TÍTULO II
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

COMENTÁRIOS

A obrigação tributária é resultante do fato gerador ou, em outras palavras, da concretização do paradigma legal previsto abstratamente na hipótese de incidência tributária.

O objeto da obrigação tributária é a prestação, de cunho pecuniário ou não pecuniário, a que se submete o sujeito passivo diante da realização do fato gerador.

O objeto poderá se materializar na chamada obrigação principal, se for pecuniária, indicadora de uma "obrigação de dar". Ela está prevista no § 1.º do art. 113 do CTN.

Por outro lado, o objeto poderá se materializar na intitulada obrigação acessória, se for instrumental (não pecuniária), indicadora de "obrigação de fazer ou de não fazer". Ela está prevista no § 2.º do art. 113 do CTN.

A obrigação principal é a prestação que representa o ato de pagar (tributo ou multa). Exemplo: pagamento da parcela do IRPF; pagamento da multa tributária em dado valor etc.

A obrigação acessória é a prestação positiva ou negativa, que se desdobra em atos de fazer ou de não fazer, sem caráter de patrimonialidade. Exemplos: a obrigatoriedade de emitir notas fiscais, entregar declarações etc.

À guisa de curiosidade, os efeitos desonerativos da isenção e da anistia atingem a obrigação tributária principal, mantendo-se incólumes os deveres instrumentais do contribuinte, ou seja, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN). Assim, o contribuinte isento, por exemplo, continuará obrigado às prestações positivas ou negativas que não correspondam ao pagamento de tributo (art. 113, § 2.º, do CTN).

- “Obrigação tributária acessória. Surgimento por força de instrução da Receita Federal. Relevância do pedido de concessão de tutela antecipada e risco de manter-se o quadro com plena eficácia. Ante o disposto no art. 113, § 2.º, do CTN, a exigir lei em sentido formal e material para ter-se o surgimento de obrigação tributária, ainda que acessória, mostra-se relevante pedido de tutela antecipada veiculado por Estado, visando a afastar sanções, considerado o que previsto em instrução da Receita Federal” (STF, Tribunal Pleno, AgRg na Tutela Antecipada na ACO 1.098/MG, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 08.10.2009, *DJe* 14.05.2010).

- “(...) 5. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária principal, com ao conjunto de obrigações acessórias que a viabilizam, conforme se infere do art. 113, § 2.º, do CTN. (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.454.208/MG, Rel. Min. Humberto Martins, j. 16.10.2014, *DJe* 28.10.2014).

- “(...) 1. Os incisos I e II do art. 7.º da Lei 10.426/2002 estipulam multa de 2% ao mês-calendário por atraso no cumprimento de obrigação acessória atinente à entrega de declarações (DIPJ, DCTF, DSPJ ou DIRF). 2. A multa em questão tem caráter extrafiscal, porquanto vinculada ao descumprimento de obrigação acessória (art. 113, § 2.º, do CTN), cujo objetivo é a coleta de subsídios para a fiscalização, pois a relevância da obrigação acessória, instituída como o dever de fazer ou não fazer ou de tolerar que se faça, tem o escopo de controlar o adimplemento da obrigação principal, mostrando-se, consequentemente, relevante para a atividade da administração tributária. Recurso especial provido”. (REsp 1.471.701/RS, *DJ* 01/09/2014).

- “(...) 2. Nos termos do art. 113, §§ 2.º e 3.º, do CTN, a obrigação acessória prevista em ‘legislação tributária’ pode vincular não só o contribuinte, como terceiro, no objetivo de obrigá-los a fazer, não fazer ou tolerar que se faça, de modo que a não observância do dever legalmente imputado conduz à aplicação de penalidade pecuniária (multa), que se transmuta em obrigação principal. (...)” (STJ, 2.ª T., EDcl no REsp 1.384.832/RN, Rel. Min. Humberto Martins, j. 18.03.2014, *DJe* 24.03.2014).

- “(...) 4. A emissão da nota fiscal é dever instrumental imposto ao contribuinte com vista a facilitar o controle fiscal, pois a relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como ao conjunto de obrigação acessórias que a viabilizam, conforme se infere do art. 113, § 2.º, do CTN. A relevância da obrigação acessória, instituída como o dever de fazer ou não fazer ou de tolerar que se faça, tem o escopo de controlar o adimplemento da obrigação principal. (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.285.939/ES, Rel. Min. Humberto Martins, j. 13.08.2013, *DJe* 26.08.2013).

- “(...) 3. O não cumprimento de obrigação acessória, qual seja, a entrega de declarações

relativas ao ITR, exercícios de 2004 a 2008, não constitui fator impeditivo à liberação da certidão de regularidade fiscal, já que não evidencia a falta de recolhimento de tributo. Nos termos do art. 113 do CTN, o inadimplemento de obrigação acessória faz surgir para o fisco tão somente o direito de constituir o crédito tributário, sendo ilegítimo o impedimento de expedição de CND ou CPD-EN por esta razão. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0024152-14.2009.4.03.6100, Rel. Des. Federal Cecília Marcondes, j. 19.12.2013, *DJF* 10.01.2014).

- "(...) 7. (...), a multa não tem caráter administrativo, mas tributário. É, pois, para todos os fins, crédito tributário, nos termos do art. 113 do CTN, razão pela qual plenamente legítima a incidência da taxa Selic, como, aliás, coerentemente, estatui o art. 43 da Lei 9.430/1996. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0000751-81.2003.4.03.6104, Rel. Juiz conv. Santoro Facchini, j. 29.07.2010, *DJF* 10.08.2010).

- "(...) 5. A inobservância de obrigação tributária acessória justifica a imposição das penalidades previstas para isso, mas não autoriza a reincidência da cobrança do principal, nos termos dos §§ 2.º e 3.º do art. 113 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0000746-59.2003.4.03.6104, Rel. Juiz conv. Rubens Calixto, j. 23.10.2008, *DJF* 04.11.2008).

(VUNESP/Procurador/Prefeitura de São José dos Campos – SP/2017) Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, determinadas pessoas que a lei especifica, dentre as quais:

(A) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

(B) o adquirente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos.

(C) o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

(D) o sucessor a qualquer título, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

(E) a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação de outra ou em outra.

Resposta: A

(IESES/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ) Analise as sentenças abaixo e assinale a opção correta considerando as disposições expressas do Código Tributário Nacional:

I. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

II. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

III. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(A) Todas as alternativas estão corretas.

(B) Apenas a alternativa III está correta.

(C) Apenas as alternativas I e II estão corretas.

(D) Apenas I e III estão corretas.

Resposta: A

(IESES/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-RO/2017) No que tange a obrigação tributária, é correto afirmar:

I. A obrigação tributária é principal ou acessória.

II. A obrigação principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previs no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

III. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

IV. A obrigação acessória surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A sequência correta é:

(A) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.

(B) Apenas a assertiva IV está correta.

(C) Apenas as assertivas I, III, IV estão corretas.

(D) Apenas as assertivas I e III estão corretas.

Resposta: D

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Julgue os itens sobre a obrigação tributária, conforme legislação vigente no Brasil.

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Normas Complementares. Artigos 113, 114, 115.

I. A obrigação principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previs no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

II. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

III. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

IV. Fato gerador da obrigação acessória é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

V. Fato gerador da obrigação principal é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

(A) I, III, IV.

(B) II, III.

(C) III, IV.

(D) IV, V.

(E) I, V.

Resposta: B

(Instituto AOCP/Advogado/CASAN/2016) Sobre a obrigação tributária, assinale a alternativa correta.

(A) No Direito Tributário, só existe a obrigação tributária principal.

(B) A obrigação tributária principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação.

(C) Sem exceção, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que

normalmente lhe são próprios.

(D) As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, nunca podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(E) Será sujeito passivo responsável da obrigação tributária, aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de disposição expressa de lei.

Resposta: E

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Julgue os itens sobre a obrigação tributária, conforme legislação vigente no Brasil.

I. A obrigação principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previs no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

II. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

III. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

IV. Fato gerador da obrigação acessória é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

V. Fato gerador da obrigação principal é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

(A) I, III, IV.

(B) II, III.

(C) III, IV.

(D) IV, V.

(E) I, V.

Resposta: B

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) A obrigação tributária principal nasce

(A) em decorrência da legislação tributária.

(B) mediante a confissão do contribuinte da ocorrência do fato gerador.

(C) com a materialização da respectiva hipótese de incidência.

(D) com a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Resposta: C

(FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO/2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária

(A) secundária não tem existência independentemente da obrigação tributária primária.

(B) secundária, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação essencial de pagar penalidade pecuniária.

(C) acessória tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade.

(D) acessória decorre necessariamente de decreto.

(E) acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

Resposta: E

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) A Constituição Federal, em diversos de seus dispositivos, ora exige que normas versando sobre determinadas matérias sejam objeto de lei ordinária, ora exige que sejam objeto de lei complementar. O Código Tributário Nacional também exige, complementarmente, que determinadas matérias sejam

disciplinadas por meio de lei. De acordo com o CTN, NÃO precisam ser disciplinadas por meio de lei as

(A) cominações de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos dispositivos previstos na lei tributária.

(B) hipóteses de concessão de anistia.

(C) hipóteses de concessão de moratória para o pagamento de tributo e de seus respectivos acréscimos.

(D) obrigações acessórias relacionadas com o preenchimento da guia de pagamento do imposto e dos demais acréscimos legais.

(E) hipóteses de concessão de remissão.

Resposta: D

(FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO/2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária

(A) secundária não tem existência independentemente da obrigação tributária primária.

(B) secundária, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação essencial de pagar penalidade pecuniária.

(C) acessória tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade.

(D) acessória decorre necessariamente de decreto.

(E) acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

Resposta: E

CAPÍTULO II
Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador é a materialização da hipótese de incidência. Em outras palavras, é o momento em que o que foi previsto na lei tributária (hipótese de incidência) realmente ocorre no mundo real.

Devemos notar que do perfeito enquadramento do fato ao modelo legal deriva o fenômeno jurídico da subsunção. Da ocorrência da subsunção tributária é que surge a relação jurídico-obrigacional, que, por sua vez, dará lastro à relação intersubjetiva tributária.

O fato gerador é quem define a natureza do tributo (imposto, taxa e contribuição de melhoria), e não a denominação dada ao tributo, que é irrelevante, conforme art. 4.º, I, do CTN. Cabe destacar o fato de que, ao definir a lei que será aplicada, o fato gerador corrobora o princípio da

irretroatividade tributária, previsto na alínea *a* do inc. III do art. 150 da CF.

Com o objetivo de facilitar a verificação da subsunção legal de um fato gerador à hipótese de incidência, é relevante destacarmos a existência dos seguintes aspectos estruturantes do fato gerador:

- Pessoal: sujeitos ativo e passivo;
- Temporal: momento em que ocorre o fato gerador;
- Espacial: local em que ocorre o fato gerador;
- Material: descrição do cerne da hipótese de incidência;
- Quantificativo: base de cálculo e alíquota.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (...)" (STF, Tribunal Pleno, ADIn 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, *DJ* 22.11.2002).

- "(...) 3. Desde o momento da prestação dos serviços, as remunerações são devidas pelo empregador e, em decorrência, também o são as contribuições previdenciárias, consoante os arts. 28, I e 30, I, *b*, da Lei 8.212/1991. 4. O fato ocorrido (prestação de serviço) é instantaneamente atingido pela imposição, é já um fato tributado e não um fato tributável ou imponível que se aperfeiçoará ulteriormente. Esse é o fato previamente descrito que faz nascer a obrigação tributária e é tratado no Código Tributário Nacional, que determina no art. 114. (...)" (TRF-3.ª Reg., 1.ª T., ApCív 0016072-42.2001.4.03.6100, j. 14.06.2011, *DJF* 29.06.2011).

- "(...) 5 – O art. 114 do Código Tributário Nacional normatiza definição de fato gerador capaz de garantir racionalidade e tipicidade aos tributos, principalmente aos impostos. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0036784-10.1998.4.03.6100, Rel. Des. Federal Souza Pires, j. 17.12.1997, *DJU* 24.05.2002).

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da

legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A causa é o vínculo jurídico que motiva a ligação jurídico-obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo. A causa pode residir na lei tributária (art. 114 do CTN) ou na legislação tributária (art. 115 do CTN).

A lei tributária mostra-se como o fato gerador da obrigação tributária principal, enquanto a legislação tributária perfaz o fato gerador da obrigação tributária acessória.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 1. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (arts. 113, § 2.º e 115 do CTN). (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 899.895/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 04.06.2009, *DJe* 05.08.2009).

- "(...) 1. A obrigação acessória, quando inobservada, nos termos do arts. 113, §§ 2.º e 3.º e 115 do CTN, torna-se obrigação principal, em relação à multa pecuniária, seguindo a natureza jurídica dos tributos e sujeita aos mesmos dispositivos aplicáveis. (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 837.949/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 28.04.2009, *DJe* 27.05.2009).

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO OBJETIVA DO FATO GERADOR

O princípio da interpretação objetiva do fato gerador (ou princípio da cláusula *non olet*) dispõe que se deve interpretar o fato gerador em seu aspecto objetivo, não importando os aspectos subjetivos, que dizem respeito à pessoa destinatária da cobrança do tributo. Dessa maneira, não se analisa a nulidade/anulabilidade do ato jurídico, a incapacidade civil do sujeito passivo ou a ilicitude do ato que gera o fato presuntivo de riqueza tributável. Predomina, sim, em caráter exclusivo, a investigação do aspecto objetivo do fato gerador. Por conta disso, para o STF, "é legítima a tributação de produtos financeiros resultantes de atividades criminosas, nos termos do art. 118, I, CTN" (HC 77.530-RS-1998).

CAPÍTULO III
Sujeito Ativo

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

Conforme o art. 119 do CTN, o sujeito ativo ocupa o lado credor da relação intersubjetiva tributária, sendo representado pelos entes que devem realizar a retirada dos valores a título de tributo, quais sejam, as pessoas jurídicas de direito público competentes para a exigência do tributo.

As indigitadas pessoas políticas podem executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, sendo-lhes facultado delegar a outrem as funções de arrecadação ou fiscalização (parafiscalidade), conforme reza o art. 7.º do CTN.

Dessa forma, temos dois tipos de sujeitos ativos:

a) Sujeito ativo direto: entidades tributantes que detêm o poder de legislar em matéria tributári (União, Estados, Municípios e DF);
b) Sujeito ativo indireto: entidades parafiscais (CRM, CRC, CROSP etc.), os quais detêm o po arrecadatório e fiscalizatório (capacidade tributária ativa).

A propósito, o tributo deverá ser pago a um sujeito ativo, e não a mais de um. É que só se admite a chamada solidariedade tributária passiva, constante dos arts. 124 e 125 do CTN. Caso contrário, dar-se-á ensejo a uma possível bitributação, vedada no Direito Tributário. Como é sabido, a única exceção à mencionada restrição ocorre com o imposto extraordinário (de guerra), constante do art. 154, II, da CF.

Súmula 497 do STJ: Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem.

- "(...) 2. Em se tratando de contribuição para o salário-educação, compete ao INSS, agente arrecadador e, portanto, sujeito ativo da obrigação tributária nos termos do art. 119 do CTN, integrar o polo passivo da ação. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 445.485/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 04.05.2006, *DJ* 28.06.2006).

CAPÍTULO IV
Sujeito Passivo

Seção I
Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos (e, ainda, multas).

- "(...) 1. A repetição de indébito tributário pode ser postulada pelo sujeito passivo que pagou, ou seja, que arcou efetivamente com ônus financeiro da exação. Inteligência dos arts. 121 e 165 do CTN. (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 1.318.163/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.05.2014, *DJe* 27.05.2014).

- "(...) 1. De acordo com a norma instituída pelo art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser o próprio contribuinte, qual seja, aquele que tem relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador, ou o responsável tributário, cuja obrigação decorre, necessariamente, do vínculo com o fato gerador e de expressa disposição em lei. (...)" (TRF-3.ª Reg., 1.ª T., AgIn 0025492-18.2013.4.03.0000, Rel. Juiz conv. Hélio Nogueira, j. 13.05.2014, *DJF* 22.05.2014).

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Sujeito passivo direto: é o contribuinte, que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Exemplo: o proprietário do bem imóvel é contribuinte do IPTU.

(Nosso Rumo/Advogado/CREA-SP/2017) A capacidade tributária passiva independe

I. da capacidade civil das pessoas naturais.

II. de estar a pessoa jurídica sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios.

III. de estar a pessoa física regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

É correto o que está contido em

(A) I e III, apenas.

(B) II, apenas.

(C) III, apenas.

(D) II e III, apenas.

(E) I, apenas.

Resposta: E

(IESES/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-RO/2017) Sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, assinale a alternativa INCORRETA:

(A) A capacidade tributária passiva possui como condição a existência de capacidade civil do sujeito, nos termos da legislação civil.

(B) A capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configu uma unidade econômica ou profissional.

(C) Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

(D) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Resposta: A

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Assinale a alternativa incorreta.

(A) sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento

(B) salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

(C) sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

(D) sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e contribuinte, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(E) sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Resposta: D

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Sobre a obrigação tributária, está correta a assertiva:

(A) Os fatos geradores das obrigações tributárias – principais ou acessórias – devem estar previstos em lei.

(B) Caso a autoridade administrativa constate a existência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ela pode desconsiderar tais atos, desde que observados os procedimentos previstos em lei ordinária.

(C) Os juros, correção monetária e multa de um determinado tributo são considerados obrigações acessórias a serem pagas pelo contribuinte.

(D) Na hipótese de isenção de pagamento da obrigação principal, o sujeito passivo fica liberado do cumprimento da obrigação acessória relacionada àquele tributo ou penalidade pecuniária.

Resposta: B

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Sujeito passivo indireto: é o responsável, na condição de terceiro, escolhido por lei para o pagamento do tributo, sem que tenha relação com o fator gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). Exemplos: os pais são os responsáveis tributários relativamente ao tributo devido pelo filho menor; o adquirente do bem imóvel (ou móvel) é o responsável tributário relativamente ao tributo devido pelo alienante; o administrador da sociedade é responsável tributário relativamente ao tributo devido pela pessoa jurídica.

Acerca da temática da responsabilidade tributária, a ser detalhada em capítulo próprio nesta obra, podemos antecipar que a doutrina estabelece os seguintes tipos de responsabilidade:

a) *Responsabilidade por transferência*: ocorre quando existe de forma legal o contribuinte, e lei atribui a outro o dever do pagamento do tributo, tendo em vista eventos futuros ao surgimento da obrigação tributária. Exemplo: no caso de falecimento do proprietário de um imóvel urbano, devedor de IPTU, a responsabilidade passa a ser do espólio (art. 131, III, do CTN);
b) *Responsabilidade por substituição*: ocorre quando a legislação situa uma pessoa qualquer como sujeito passivo no lugar do contribuinte, desde a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, a lei afasta o contribuinte previamente, independentemente de eventos futuros. Exemplo: no recolhimento do IRRF, o empregado é o contribuinte, porém a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do tributo.

Súmula 192 do TFR: O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-lei 37, de 1966.

(Instituto AOCP/Advogado/CASAN/2016) Sobre a obrigação tributária, assinale a alternativa correta.

(A) No Direito Tributário, só existe a obrigação tributária principal.

(B) A obrigação tributária principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação.

(C) Sem exceção, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

(D) As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, nunca podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(E) Será sujeito passivo responsável da obrigação tributária, aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de disposição expressa de lei.

Resposta: E

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) Quando a legislação tributária estabelece que é responsável pelo recolhimento do tributo terceira pessoa, vinculada ao mesmo fato gerador ocorrido, estamos diante da situação denominada

(A) responsabilidade *stricto sensu*, “por transferência”.

(B) solidariedade passiva tributária por imposição legal.

(C) substituição tributária “para frente”.

(D) substituição tributária “para trás”.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO/2015) A atribuição ao sujeito passivo de obrigação tributária da condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente

(A) pode acontecer, nos termos da lei, na hipótese em que o empregador faz a retenção na fonte do IRPF de seu empregado.

(B) é inadmissível, uma vez que a obrigação tributária surge apenas após a ocorrência do fato gerador.

(C) pode acontecer, nos termos da lei, na hipótese de recolhimento antecipado de ICMS pelo fabricante de veículos automotores relativamente à futura revenda dos mesmos pelas concessionárias.

(D) trata-se da substituição tributária para trás, cujo fundamento é previsto expressamente na Constituição da Repúblic

(E) pode acontecer, nos termos da lei, quando o tomador do serviço faz a retenção na fonte do ISSQN devido pelo prestador do serviço por ocasião do pagamento pelo serviço prestado.

Resposta: C

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Em tempo, frise-se que o § 2.º do art. 113 do CTN dispõe que o objeto da obrigação acessória será “as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da

fiscalização dos tributos". A partir daí, concluímos que "sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações positivas ou negativas em razão da arrecadação ou fiscalização de tributos".

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O art. 123 do CTN não permite que contratos particulares sejam utilizados perante o Fisco para a modificação do sujeito passivo. Nesse caso, o Fisco exigirá a satisfação do tributo pelo sujeito passivo apontado na lei, cabendo à parte prejudicada acionar na esfera do direito privado a parte descumpridora do contrato.

- "(...) 3. No julgamento do RE 585.235/MG, o Supremo Tribunal Federal apreciou o recurs extraordinário submetido a repercussão geral e definiu que a noção de faturamento deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais consoante interpretação dada pelo RE 371.258 AgR (2.ª T., Rel. Min. Cezar Peluso, j. 03.10.2006) e pelo RE 400.479-8/RJ (2.ª T., Rel. Min. Cezar Peluso, j. 10.10.2006). 4. Estando tais valores discriminados na fatura representam sim o faturamento da empresa vendedora, desimportando o acerto contratual efetuado com o comprador sobre sua destinação (transferência para outras pessoas jurídicas), a teor do art. 123, do CTN. Ditos valores, se não representam o custo faturado da própria mercadoria, representam uma prestação de serviços intermediada pela própria vendedora e que a vendedora realiza no interesse de sua atividade principal de venda de seus produtos. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.201.609/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 11.02.2014, *DJe* 18.02.2014).

- "Tributário. Parcelamento. Pleito de exoneração de fiança. Ex-sócio. Violação do art. 835

do CC. Ausência de prequestionamento. Deficiência das razões. (...) 2. Com efeito, o Tribunal de origem esclareceu que a obrigação firmada entre as partes não se trata de fiança, mas de corresponsabilidade pelo débito tributário da pessoa jurídica da qual a autora foi sócia majoritária. Além disso, consignou que o contrato particular no qual a autora, ora agravante, transfere ao seu sucessor a responsabilidade da dívida não é instrumento oponível ao Fisco, nos termos do art. 123 do Código Tributário. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.326.130/RS, Rel. Min. Og Fernandes, j. 05.11.2013, *DJe* 22.11.2013).

- "(...) 1. É admitida a aplicação da pena de perdimento de veículo objeto de alienação fiduciária. Precedentes: REsp 1.268.210 – PR, 1.ª T., Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 21.02.2013; REsp 1.153.767/PR, 2.ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, j. 17.08.2010; extinto TFR, ACR 7962/SP, 1.ª T., Rel. Min. Costa Leite, j. 26.04.1988. 2. Tal ocorre porque o contrato de alienação fiduciária não é oponível ao Fisco, na forma do que preceitua o art. 123, do CTN: 'Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes'. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.379.870/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 03.10.2013, *DJe* 16.12.2013).

- "(...) 3. No sistema tributário, as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública. A relação tributária se estabelece entre o Fisco, de um lado, como seu sujeito ativo, e, de outro, o contribuinte, como seu sujeito passivo. É uma relação de natureza objetiva, onde não devem ser admitidos elementos estranhos, a teor do disposto no art. 123 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.285.939/ES, Rel. Min. Humberto Martins, j. 13.08.2013, *DJe* 26.08.2013).

- "(...) 4. Convenções e acordos coletivos de trabalho constituem lei entre as partes na relaç trabalhista e não prevalecem, tampouco incidem, sobre as leis tributárias, à luz do art. 123 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0004851-15.2004.4.03.6114, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 31.07.2014, *DJF* 08.08.2014).

- "Agravo legal. Tributário. Embargos à execução fiscal. IPTU. Cobrança indevida. Ilegitimidade da CEF. (...) 2. Nestes termos, aplicável à espécie o disposto no art. 27, § 8.º da Lei 9.514/1997, segundo o qual: Responde o fiduciante pelo pagamento dos impostos, taxas, contribuições condominiais e quaisquer outros encargos que recaiam ou venham a recair sobre o imóvel, cuja posse tenha sido transferida para o fiduciário, nos termos deste artigo, até a data em que o fiduciário vier a ser imitido na posse. 3. Tal previsão, ao atribuir ao devedor fiduciante a responsabilidade pelo pagamento de tributos que recaiam sobre o imóvel, quando no exercício da posse direta, constitui-se em exceção à regra exposta no art. 123 do CTN, que trata da 'inoponibilidade de convenções particulares à Fazenda Pública que pretendam modificar a definição legal do sujeito passivo de obrigação tributária'. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0016228-89.2012.4.03.6182, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 24.04.2014, *DJF*

09.05.2014).

- "(...) 2. O fato de a empresa federal ter apresentado cópia de Instrumento Particular de Rescisão de Contrato datado de 31.10.2001, relativo ao imóvel que ensejou o lançamento da taxa municipal, não afasta sua responsabilidade tributária, ante a regra da inoponibilidade de convenção particular à Fazenda Pública, explicitada no art. 123 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0013843-27.2008.4.03.6102, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 08.11.2012, *DJF* 22.11.2012).

Seção II
Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Na solidariedade tributária, os devedores solidários respondem pelo todo, sem que haja um necessário benefício de ordem. Ela pode ser natural ou legal.

Na solidariedade natural, há indivíduos que têm interesse comum no fato que desencadeia a constituição do fato gerador da obrigação tributária principal. Exemplo: irmãos coproprietários de uma fazenda quanto ao ITR.

Na solidariedade legal, há expressa determinação legal para a sua ocorrência.

Importante é mencionar que a solidariedade tributária passiva não comporta benefício de ordem, ou seja, o Estado pode escolher qualquer um dos devedores para assumir totalmente o cumprimento da obrigação tributária (art. 124, parágrafo único, do CTN). Dessa forma, o Fisco não está adstrito a uma ordem de preferência, e nenhum dos coobrigados pode ser contemplado pelo chamado "benefício de ordem".

O art. 125 do CTN, por sua vez, dispõe sobre os efeitos da solidariedade.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas 'as pessoas expressamente designadas por lei', não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. (...)" (STF, Tribunal Pleno, RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, *DJe* 10.02.2011, *RT* 907/428).

- "(...) 4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 1[...] do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 429.923/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 10.12.2013, *DJe* 16.12.2013).

- "(...) 3. A decisão monocrática ora infirmada asseverou que a responsabilidade tributária

quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como definida no art. 121, I do CTN, depende de expressa previsão normativa, como exige o art. 121, II do mesmo Código; a previsão, porém, não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II do CTN) ou na ocorrência de infração, como preconizado no art. 135 do CTN. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 163.829/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 06.08.2013, *DJe* 16.08.2013).

- "(...) 1. Nos contratos de cessão de mão de obra, a responsabilidade do tomador do serviç pelas contribuições previdenciárias é solidária, conforme consignado na redação original do art. 31 da Lei 8.212/1991, não comportando benefício de ordem, nos termos do art. 124 do CTN. Precedentes. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.213.709/SC, Rel. Min. Castro Meira, j. 18.12.2012, *DJe* 08.02.2013).

- "(...) 6. O art. 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inc. I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inc. II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do *beneficium excussionis* decorre da essência do instituto em tela. 7. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu polo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos coobrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem *in totum et totaliter* pela dívida integral. 8. É certo que a responsabilidade solidária prevista na legislação previdenciária abrange tanto as contribuições sociais devidas pela empresa (enquanto contribuinte, portanto), como aquelas decorrentes da substituição tributária (contribuições sociais devidas pela mão de obra contratada), sobressaindo, ao menos, 2 (dois) regimes legais que subordinam o *thema iudicandum*. 9. O preceito normativo inserto no art. 124 do CTN, passou a ser aplicável às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, a partir da Constituição Federal de 1988, legitimando a interpretação de que era solidária a responsabilidade prescrita na Lei 3.807/1960 e no Dec. 89.312/1984, que expressamente dispunham sobre a responsabilidade tributária solidária entre os substitutos tributários (especificamente divididas entre o tomador de serviços e o cedente). (...) 13. A Lei 9.711, de 20.11.1998, por seu turno, reformulou inteiramente o art. 31, prescrevendo forma diferenciada de recolhimento das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, e caracterizando, como serviço executado mediante cessão de mão de obra. 14. No presente caso, a autarquia previdenciária acionou a empresa por contribuições sociais (outrora denominadas de previdenciárias) devidas pela mão de obra terceirizada contratada. Contudo, o tribunal *a quo*, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, considerou a inexistência de prova relativa à dívida a qual se pretende declarar a solidariedade, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, *verbis:* 'Veja-se que o INSS, pelo simples fato da não apresentação das guias pelo responsável tributário, contra o mesmo procedeu à aferição indireta, sem

nenhuma outra verificação prévia junto ao contribuinte. Mas, quanto aos efeitos da solidariedade estabelecida, cabe esclarecer que não autoriza o INSS a efetuar o lançamento contra o responsável pelo simples fato de não apresentar à fiscalização, quando solicitado, as guias comprobatórias do pagamento, pelo tomador de serviço/construtor, das contribuições relativas à obra. Impõe-se que o INSS verifique se o construtor efetuou ou não os recolhimentos. De fato, não há que se confundir a causa que atrai a responsabilidade solidária do dono da obra (ausência da documentação exigida comprobatória do pagamento pelo contribuinte) com a pendência da obrigação tributária em si. A responsabilidade solidária recai sobre obrigações que precisam ser apuradas adequadamente, junto aos empreiteiros/construtores contribuintes, de modo a se verificar a efetiva base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados, até porque, na solidariedade, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN. A análise da documentação do tomador de serviço/construtor é, assim, indispensável ao lançamento. Em existindo dívida, ter-se-á a possibilidade de exigi-la de um ou de outro, forte na solidariedade, sem benefício de ordem, conforme se infere do art. 124, parágrafo único, do CTN.' (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 916.914/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 23.06.2009, *DJe* 06.08.2009).

- "(...) 3. O despacho de citação do contribuinte (alienante do imóvel) interrompe a prescriç com relação ao responsável solidário (adquirente), nos termos do art. 125, III, c/c o art. 174, parágrafo único, I, todos do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.319.319/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 15.10.2013, *DJe* 24.10.2013).

- "(...) 4. Havendo solidariedade passiva pela quantia cobrada em juízo, aplica-se o dispost no art. 125, III, do CTN, o qual estabelece que a interrupção do prazo prescricional em relação a um dos executados também atinge os demais devedores. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.164.558/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 09.03.2010, *DJe* 22.03.2010).

- "Processual civil. Tributário. Recurso especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade passiv Empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro. Solidariedade. Inexistência. Violação do art. 124, I, do CTN. Não ocorrência. Desprovimento. 1. 'Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador*). 2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. 3. Recurso especial desprovido" (STJ, 1.ª T., REsp 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, j. 11.11.2008, *DJe* 15.12.2008).

- "(...) O Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento de que o fato de haver pessoas

jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressaltou, ainda, a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), notadamente em sede de direito tributário. (STJ – EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1.ª Seção, j. 08.09.2010, *DJe* 29.09.2010). (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., AgIn 0033135-95.2011.4.03.0000, Rel. Juíza conv. Simone Schroder Ribeiro, j. 07.03.2013, *DJF* 20.03.2013).

- "(...) 3. A responsabilidade prevista no art. 124 do CTN não comporta benefício de ordem (TRF-3.ª Reg., 5.ª T., AgIn 0049995-50.2006.4.03.0000, Rel. Des. Federal Ramza Tartuce, j. 25.06.2012, *DJF* 02.07.2012).

(MPE-RS/Assessor/2014) O Código Tributário Nacional, em seu Título II, disciplina, especificamente, a obrigação tributária, tratando de seu fato gerador, dos sujeitos ativo e passivo, solidariedade, capacidade, domicílio e responsabilidade tributárias.

A respeito desse regramento, assinale a alternativa que apresenta uma afirmação INCORRETA.

(A) A solidariedade referida no artigo 124 do Código Tributário Nacional comporta benefício de ordem, aplicando-se às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e às pessoas expressamente designadas por lei.

(B) As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, salvo disposições de lei em contrário, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(C) Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação, restringindo-se a sub-rogação ao respectivo preço no caso de arrematação em hasta pública.

(D) São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, além das pessoas enumeradas no artigo 134 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito.

(E) A responsabilidade, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Resposta: A

Seção III
Capacidade Tributária

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

A capacidade tributária em questão trata da capacidade jurídico-tributária e implica a aptidão do titular de direitos para a composição do polo passivo da relação jurídica que engloba a cobrança do tributo. À luz do inciso I do art. 126, diz-se que a incapacidade civil – absoluta ou relativa – é de todo irrelevante para fins tributários. Os atos realizados por menores de 16 anos (*e.g.*, o recém-nascido) – ou até por aqueles entre 16 e 18 anos –, pelos ébrios habituais, pelos toxicômanos, pelos pródigos, pelos excepcionais (sem desenvolvimento mental completo), pelos deficientes mentais e pelos surdos-mudos, quando estes não puderem exprimir sua vontade, se tiverem implicações tributárias, ensejarão infalivelmente o tributo.

O inciso II trata da pessoa natural que, mesmo sofrendo limitações no exercício das suas atividades civis, comerciais ou profissionais, continuará possibilitada para integrar a sujeição passiva tributária.

A pessoa natural que, a despeito de sofrer limitações no exercício de suas atividades civis, comerciais ou profissionais, não está dispensada do pagamento de exações. À guisa de exemplificação, temos: o falido, o interditado, o réu preso, o inabilitado para o exercício de certa profissão (*v.g.*, o advogado suspenso pela OAB; o transportador autônomo com habilitação para dirigir suspensa; o financista com empresa sob intervenção do Banco Central).

Finalmente, quanto ao inciso III, a incidência tributária ocorrerá independentemente da regular constituição da pessoa jurídica, mediante a inscrição ou registro dos seus atos constitutivos no órgão competente. Se, à revelia dessa formalidade legal – o que torna a empresa comercial existente "de fato", e não "de direito" –, houver a ocorrência do fato gerador, *v.g.*, a comercialização de mercadorias, dar-se-á a imposição do tributo, exigível, no caso, sobre os sócios da pessoa jurídica, haja vista a responsabilização pessoal constante do art. 135, *caput*, do CTN. A esse propósito, o STJ

entendeu que “(...) A situação irregular da Empresa no Distrito Federal não afasta a obrigação de recolher o tributo, pois a capacidade tributária de uma empresa independe da constatação da regularidade de sua formação.(...)” (CC 37.768/SP, 3ª T., rel. Min. Gilson Dipp, j. em 11.06.2003).

Seção IV
Domicílio Tributário

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1.º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2.º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Em Direito Tributário, domicílio é o lugar onde o sujeito passivo é chamado a cumprir seus deveres de ordem tributária.

Segundo o art. 127 do CTN, podemos depreender que a regra geral do domicílio tributário é a utilização do domicílio de eleição, ou seja, o contribuinte elege o local de sua preferência. Caso o

contribuinte não o eleja, os incisos I, II e III do referido artigo deverão ser aplicados, na busca da solução.

Em caso de impossibilidade de aplicação dos incisos citados, ou na hipótese de a Administração recusar, fundamentadamente, o domicílio de eleição, o § 1.º do art. 127 deverá ser aplicado. Tal dispositivo indica que será escolhido como domicílio o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que originaram a obrigação.

Súmula 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

- "(...) 2. O art. 127, I, do CTN consagra o princípio da autonomia de cada estabelecimento empresa que tenha o respectivo CNPJ, o que justifica o direito à certidão positiva com efeito de negativa em nome de filial de grupo econômico, ainda que fiquem pendências tributárias da matriz ou de outras filiais. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 192.658/AM, Rel. Min. Castro Meira, j. 23.10.2012, *DJe* 06.11.2012).

- "(...) 2. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça é no sentido de que a matriz não tem legitimidade para representar processualmente as filiais nos casos em que o fato gerador do tributo se dá de maneira individualizada em cada estabelecimento comercial/industrial. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 73.337/MA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 06.12.2011, *DJe* 13.12.2011).

- "(...) 2. A escolha do local da sede da empresa é livremente feita por seus controladores, a mesmo em face da liberdade empresarial, mas, para os fins tributários, pode o Fisco recusar o domicílio eleito, nos casos em que o novo domicílio fiscal impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização dos tributos (art. 127, § 2.º, do CTN)" (STJ, 2.ª, REsp 1.137.236/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques).

- "(...) 3. No caso concreto, o Tribunal de origem deixou consignado, no acórdão recorrido, que a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis determinou a reversão do domicílio fiscal da empresa para Florianópolis porque constatado, após procedimento administrativo, que a sede no Rio de Janeiro dificulta a fiscalização tributária, eis que ali

não se encontram guardados os livros e registros fiscais da empresa, nem é o local da sua efetiva administração. Consignou, ainda, que o centro de decisões da empresa permaneceu em Florianópolis, juntamente com a sua documentação fiscal, razão pela qual concluiu que é nesta cidade que se encontra, de fato, o domicílio fiscal da empresa. Em assim decidindo, o Tribunal de origem não contrariou o art. 127, § 2.º, do CTN; muito pelo contrário, deu ao caso solução consentânea com a interpretação dessa norma geral combinada com o art. 34, parágrafo único, da Lei 4.152/1962, e o art. 212 do Regulamento aprovado pelo Dec. 3.000/1999. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.137.236/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 04.08.2011, *DJe* 15.08.2011).

- "Processo civil. Tributário. Cautelar fiscal. Foro competente. Pluralidade de domicílios tributários. Princípio da autonomia dos estabelecimentos. Art. 578 do CPC. Art. 127 do CTN. 1. Embora exista para fins fiscais o princípio da autonomia dos estabelecimentos tributários, na forma da legislação específica de cada tributo, no que pertine ao ajuizamento de ação cautelar fiscal cuja parte requerida é a pessoa jurídica total, compete ao Fisco, dentro das balizas processuais, civis e tributárias escolher o foro de ajuizamento da pretensão cautelar, nos termos do art. 578, parágrafo único, do CPC, art. 5.º da Lei 8.397, de 06.01.1992 e 5.º da Lei de Execução Fiscal. 2. Precedentes: REsp 787.977/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki e REsp 665.739/MG, Rel. Min. Luiz Fux. 3. Recurso especial não provido" (STJ, 2.ª T., REsp 1.128.139/MS, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 01.10.2009, *DJe* 09.10.2009, *RT* 892/166).

- "(...) III – Compete ao contribuinte a eleição de seu domicílio tributário (art. 127 do CTN) a obrigatoriedade de manter atualizados os dados cadastrais perante o órgão de fiscalização tributária. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., AgIn 0009203-44.2012.4.03.0000, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 05.12.2013, *DJF* 16.12.2013).

- "(...) II. Considerando o inc. II, do art. 127, do CTN dispondo sobre a autonomia de cada estabelecimento e a ausência de qualificação das filiais na petição inicial, inclusive com a indicação dos diferentes CNPJs, requisito do art. 282, do CPC, entendo que a lide restringe-se à matriz cujo CNPJ foi indicado na inicial. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., Ap Reexame Necessário 0040941-06.2000.4.03.6100, Rel. Des. Federal Fabio Prieto, j. 02.06.2011, *DJF* 22.06.2011).

- "Tributário. Desembaraço aduaneiro. Impetrante não domiciliado no país. Uso do CPF de seu procurador. Irrelevância. 1. Conquanto o impetrante fosse domiciliado, à época, civilmente no Japão, possuía domicílio fiscal no País, no que concerne às obrigações tributárias referentes a bens e rendimentos no Brasil, a teor do § 1.º, do art. 127, do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0206193-59.1994.4.03.6104, Rel. Juiz conv. Manoel Alvares, j. 29.10.2003, *DJU* 26.01.2004).

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PI/2015) No regular exercício de suas atividades a Pecúnia Informática S/A sujeita-se à tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, mensurado em 5% sobre o valor dos serviços prestados. Em 2005, a fiscalização municipal lavrou auto de infração contra a Pecúnia Informática S/A, tendo nele formalizado o lançamento do ISS devido nos anos de 2002 e 2003. A empresa apresentou defesa contra esta autuação em petição assinada pelo Sr. Midas, sócio-gerente da Pecúnia Informática S/A que, desde 2000, está investido em poderes estatutários para honrar as despesas da sociedade, aí se incluindo os tributos por ela devidos. Em 2007 o processo administrativo foi definitivamente julgado, mantendo-se integralmente a autuação. Ainda em 2007, e após receber esta notícia, o Sr. Midas cai em desespero em vista da magnitude dos valores envolvidos na cobrança fiscal, retirando-se da sociedade. Esta retirada foi levada a registro no órgão competente, ainda em 2007. Restando infrutíferas as cobranças amigáveis formalizadas pelo Município de Teresina, a Fazenda Pública municipal poderá propor execução fiscal contra

(A) o Sr. Midas ou contra a Pecúnia Informática S/A.
(B) o Sr. Midas apenas.
(C) a Pecúnia Informática S/A apenas.
(D) Pecúnia Informática S/A indicando, como solidariamente responsável, o Sr. Midas.
(E) Pecúnia Informática S/A indicando, como subsidiariamente responsável, o Sr. Midas.

Resposta: C

(FCC/Juiz Substituto/TJ-SE/2015) Em havendo um contrato celebrado por instrumento público, devidamente registrado no Ofício de Títulos e Documentos, as partes convencionam obrigações recíprocas e, dentre elas, a de atribuir responsabilidade solidária aos contratantes pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o objeto do contrato. Com os fatos apresentados, o contrato

(A) celebrado por instrumento público e registrado em cartório tem força para alterar a capacidade tributária passiva, atribuindo-a a terceiras pessoas, sendo oponível ao Fisco.
(B) celebrado por instrumento público tem força de ato público e como tal é suficiente para transferir para terceiros a capacidade tributária passiva.
(C) não tem qualquer eficácia perante o Fisco, salvo se houver lei do ente competente autorizando convenção particular alterar a capacidade tributária passiva.
(D) é nulo por ser vedado expressamente por lei a convenção entre as partes que disponha sobre responsabilidade tributária solidária entre os contratantes, pois só a lei pode assim dispor.
(E) mesmo que não seja aquele definido em lei como o sujeito passivo da obrigação tributária, em razão da convenção solidariedade passiva entre os contratantes, o Fisco pode optar por cobrar a integralidade do crédito de apenas de um dos contratantes.

Resposta: C

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Não tem capacidade ou sujeição tributária passiva

(A) o menor impúbere.
(B) o louco de todo gênero.
(C) o interdito.
(D) o ente despersonalizado.
(E) a pessoa alheia ao fato gerador, mas obrigada pela Administração Tributária ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Resposta: E

(FGV/Auditor Substituto/TCE-RJ/2015) Um profissional médico vem a ser sancionado com a suspensão do exercício profissional por 30 (trinta) dias pelo Conselho Regional de Medicina do estado. Apesar da penalidade, ele continua a prestar serviços médicos durante o período. Como a prestação de serviços médicos é fato gerador do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), municipalidade, ao descobrir tal fato, autua o profissional para cobrar o ISS não pago, mais multa e juros. A autuação está:

(A) incorreta, pois a capacidade tributária passiva depende de achar-se a pessoa natural autorizada ao exercício de atividades profissionais;

(B) correta, pois a sanção de suspensão foi estabelecida por órgão fiscalizador do exercício de profissão regulamentada de nível regional;

(C) incorreta, pois o fato gerador do ISS depende de achar-se o profissional autorizado ao exercício da atividade prevista na hipótese de incidência;

(D) incorreta, pois a sanção de suspensão não foi estabelecida por órgão fiscalizador do exercício de profissão regulamentada de nível nacional;

(E) correta, pois a capacidade tributária passiva independe de achar-se a pessoa natural autorizada ao exercício de atividades profissionais.

Resposta: E

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) De acordo com o CTN, é correto afirmar:

(A) Salvo disposição de lei em contrário, a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

(B) Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados com base na taxa SELIC.

(C) Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para instituir o correspondente tributo e para exigir o seu cumprimento.

(D) Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicí do sujeito passivo.

(E) As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou que excluem sua exigibilidade afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Resposta: D

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) A empresa Digital Line, que tem sede e estabelecimento no Município de Garanhuns/PE, prestou serviço de informática à empresa Bom de Garfo, que desenvolve comércio de alimentos. Ocorre que, apesar de a segunda empresa possuir sede em Recife, o mencionado serviço foi executado no Município de Caruaru/PE. Diante do caso hipotético, a empresa

(A) Digital Line, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município de Garanhuns/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que estabelecido o prestador do serviço.

(B) Digital Line, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o município de Caruaru/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que o serviço é prestado.

(C) Digital Line, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município do Recife/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que está estabelecido o tomador do serviço.

(D) Bom de Garfo, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município de Caruaru/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que o serviço é executado.

(E) Bom de Garfo, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município do Recife/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que está estabelecido o tomador do serviço.

Resposta: A

(FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI/2015) De acordo com o CTN, é correto afirmar:

(A) Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, inclusive para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(B) Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária depende da intenção d agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

(C) No caso de solidariedade, salvo disposição em contrário, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, não favorece ou prejudica aos demais.

(D) A capacidade tributária passiva depende da capacidade civil das pessoas naturais.

(E) A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito pelo contribuinte ou responsável, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Um tio doou legitimamente um imóvel (loja comercial em Belo Horizonte – MG) ao sobrinho de 10 anos, Henrique. A criança, também legitimamente, firmou contrato de locação da loja com pessoa maior e capaz; constou no contrato cláusula de que o locatário seria responsável pelo pagamento do IPTU. O locatário exerceu no imóvel atividade proibida de casa de apostas. Passados dois anos, Polícia e Administração Pública mandaram encerrar as atividades e fecharam o estabelecimento. O município de Belo Horizonte iniciou processo executivo de cobrança do IPTU incidente sobre a propriedade do imóvel, que fora devidamente lançado e inscrito em dívida ativa. Por sua vez, a Fazenda Pública Federal apurou administrativamente o imposto e respectivas penalidades e procedeu ao lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda – IR, fazendo-o incidir sobre os ganhos auferidos e não declarados pelo locatário na atividade ilegal. Assim:

(A) Henrique, absolutamente incapaz, é sujeito passivo do IPTU, e não deverá ser provida sua oposição ao pagamento sob alegação de que a responsabilidade pelo pagamento fora transferida ao locatário.

(B) Henrique, proprietário do imóvel, mesmo sendo incapaz, é devedor do IPTU, mas o imposto não pode ser cobrado dele, em razão da existência da cláusula contratual que prevê responsabilidade do locatário.

(C) O imposto de renda não é devido pela casa de apostas ou por seu titular ou responsável, pois o fato gerador, no cas é percepção de renda auferida em atividade ilegal.

(D) O imposto de renda é devido pela casa de apostas ou por seu titular ou responsável, independentemente de a atividade ser lícita ou ilícita; todavia o lançamento de ofício realizado pela Fazenda Pública está incorreto, pois deveria ser feito lançamento por homologação.

Resposta: A

(VUNESP/Delegado de Polícia Civil de 1.ª Classe/PC-CE/2015) Assinale a alternativa correta.

(A) As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, como regra, podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(B) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento da penalidade pecuniária.

(C) O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

(D) Ressalvada disposição de lei em contrário, na solidariedade passiva tributária, a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.

(E) Em matéria tributária, é possível a existência de solidariedade ativa, passiva e mista.

Resposta: D

CAPÍTULO V
Responsabilidade Tributária

Seção I
Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Num primeiro momento, a cobrança do tributo deve ser realizada do indivíduo praticante do fato gerador, situação que faz surgir o sujeito passivo direto, isto é, o contribuinte.

Em determinados cenários, poderá, ainda, haver a presença de um terceiro, que será destinatário da cobrança do Estado. Aqui teremos a caracterização da responsabilidade tributária referente ao sujeito passivo indireto (art. 128 do CTN). Este poderá ser:

a) Responsabilidade por substituição: o responsável ou substituto ocupa o lugar do contribuinte a partir do fato gerador, despontando como sujeito passivo desde o implemento da obrigação tributária;

b) Responsabilidade por transferência: o responsável ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, ou seja, há um fato que se dá posteriormente ao surgimento da obrigação e acarreta a transferência da sujeição passiva para um terceiro.

A partir da definição de contribuinte, constante do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, pode-se dizer que a responsabilidade do sujeito passivo direto é originária, em face da patente identidade entre aquele que deve pagar o tributo e o que realizou o fato gerador, obtendo benefícios econômicos deste. Sobre tal relação, pode-se identificar no CTN um critério econômico de incidência, ao se determinar a cobrança do gravame daquele que obteve vantagem econômica decorrente do fato imponível, sendo irrelevantes os critérios territorial e de cidadania (ver arts. 118 e 126 do CTN). Nessa toada, evidencia-se que o fato gerador serve como indicador da capacidade contributiva do

indivíduo.

Por outro lado, a responsabilidade do sujeito passivo indireto é derivada, despontando a figura do responsável como aquele que tem sua obrigação prevista expressamente em lei, devendo arcar com o ônus tributário sem ter realizado o fato gerador. No entanto, não se permite a atribuição do pagamento do tributo a terceiro que não tenha vinculação com o fato gerador, conforme os arts. 121, parágrafo único, II, e 128, ambos do CTN.

RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

A lei determina que terceiro substitua o contribuinte antes da ocorrência do fato gerador. Pode-se verificar tal situação mais frequentemente quanto ao ICMS e ao IR. Exemplo: a Caixa Econômica Federal mostra-se como substituto tributário, quanto ao IR incidente sobre o prêmio de loteria a ser pago a um ganhador.

A propósito do ICMS, no contexto da substituição tributária, insta mencionar uma subdivisão presente na doutrina: a substituição "para trás" e a substituição "para a frente". Ver STJ: REsp 1.318.163/PR-2014 (após a admissão dos Embargos de divergência, houve o julgamento de embargos de divergência na 1.ª Seção do STJ, em 14 de junho de 2017, ratificando-se a tese de que "a repetição de indébito tributário só pode ser postulada pelo sujeito passivo que pagou, ou seja, que arcou efetivamente com o ônus financeiro da cobrança, conforme a interpretação dos artigos 121 e 165 do Código Tributário Nacional") e REsp 1.218.222/RS-2014.

a) Substituição para trás ou regressiva

O fato gerador ocorre "para trás". Em termos mais técnicos, configura-se pelo adiamento do recolhimento do tributo para um momento após a ocorrência do fato gerador. Por conveniência, a Administração adia o pagamento do ICMS, recaindo o ônus tributário sobre o substituto legal tributário. Aqui identificamos a figura do diferimento, uma vez que não há contemporaneidade entre o fato imponível e o pagamento da exação. Exemplo: o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente ao leite cru que vende ao laticínio, é recolhido por este no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador; o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente à cana em caule que vende à usina, é recolhido por esta no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador.

b) Substituição para frente ou progressiva

O fato gerador ocorre "para frente". Com maior rigor, diz-se que o recolhimento do tributo é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador. Tal mecanismo encontra contestações na doutrina, por dar ensejo a um fato imponível fictício (ou presumido, como preferem alguns). No entanto, a Constituição Federal dá respaldo à sistemática em seu art. 150, § 7.º, *in fine*. Exemplo: quando os veículos novos deixam a indústria automobilística em direção às concessionárias ou lojas,

já saem com o ICMS antecipadamente recolhido, levando-se em conta que o fato gerador relativamente à venda do bem está por realizar. O mesmo fenômeno se dá com os cigarros, os refrigerantes e vários outros bens. Ver STF: RE 598.677-2015.

RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Na responsabilidade por transferência, a escolha do responsável acontece posteriormente à ocorrência do fato gerador, "transferindo-se" o ônus tributário para um terceiro determinado em lei. Depois de surgida a obrigação tributária contra um (o contribuinte), a relação jurídica é transferida para outrem, em virtude de um fato posterior, por exemplo, a venda e compra do bem, a morte do contribuinte etc.

- "Reclamação constitucional. ICMS. Substituição tributária. Cláusula 2.ª do Convênio 13/1997. Decisão que determina a devolução dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte. Ofensa à decisão proferida na ADIn 1.851/AL. Procedência da reclamação. 1. Desde a Constituição de 1967, com a redação dada pela EC 1/1969, conhece-se o modelo tributário de arrecadação por substituição do sujeito passivo da obrigação tributária por um tertius. Prestigia-se a ruptura do princípio da relatividade dos efeitos da relação jurídico-tributária quando se imputa ao agente que meramente recebe o preço da coisa (e, com ela, o valor incidente do tributo) a função de substituído do devedor. Seria, em linguagem clássica do Direito Civil, uma autêntica cessão compulsória de posições contratuais de caráter mitigado, pois remanesce a responsabilidade supletiva do devedor, dado que o fenômeno se restringe a uma mera imputação ao terceiro de um *debitum* do verdadeiro sujeito passivo da relação tributária. 2. A redação sempre escorreita e precisa do CTN, em seu art. 128, fez reverência à distinção civilística de Alois Brinz entre *debitum* (*haftung*) e *obligatio* (*schuld*). O contribuinte deve, mas é o substituto que responde pela dívida, sem embargo de persistir o *debitum* – adjetivado de 'supletivo' no Código Tributário – em desfavor do primeiro. 3. A Constituição de 1988 trouxe consigo um efeito colateral profundamente sensível no âmbito do Direito Tributário, que foi o enfraquecimento da autoridade do CTN como fonte nomogenética. O País assistiu a um processo de constitucionalização das normas tributárias, como forma de se impedir a contestação das exações fiscais em seu nascedouro. A técnica de substituição foi, por exemplo, parte desse fenômeno, com o advento da EC 3, de 17.04.1993, que introduziu o art. 150, § 7.º, da CF/1988. 4. O perfil constitucional desse regime de substituição alterou profundamente a conformação primitiva do CTN. Desapareceu a exigência da vinculação direta do *tertius* com o fato gerador, o que implica dizer que sua posição jurídica foi reconduzida a de um sujeito abstratamente ligado a um dever jurídico geral, e não a uma

situação jurídica particular, faticamente delimitada. Além disso, o constituinte derivado fez surgir a nova figura jurídica do fato gerador por presunção, contrabalançada pela 'imediata e preferencial restituição da quantia' na hipótese de sua não realização. 5. A decisão na ADIn 1.851-4/AL não é mais o único paradigma pretoriano *erga omnes* a ser utilizado nos casos de substituição tributária 'para frente', pois a questão – sob enfoques diversificados – é atualmente debatida na ADIn 2.777/SP e na ADI 2.675/PE, ambas pendentes de julgamento, especialmente a última, que se acha sobrestada até o pronunciamento da Corte no RE 593.849/MG. A superveniência dessas duas novas ações diretas, contudo, não afeta, ao menos *ceteris paribus*, a eficácia vinculante e contra todos do acórdão indicado como paradigma desta reclamação. Precedentes da Corte (Rcl 2.600/SE-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, *DJe* 03.08.2007). 6. Não houve superação ou contradição entre a ADIn 1.851 e os subsequentes (e inconclusos) julgamentos das mencionadas ações diretas. Permanece, para os fins constitucionais, íntegra a finalidade da reclamação no caso concreto e deve-se, conforme permite a jurisprudência, resolver por completo o incidente. 7. É inequívoca a ofensa à autoridade do STF, considerada a ADIn 1.851/AL, a qual foi reconhecida quando do deferimento da liminar nos autos. 8. Reclamação procedente" (STF, 1.ª T., Rcl 5.639/MT, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 30.09.2014, *DJe* 14.11.2014).

- "(...) 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. (...)" (STF, Tribunal Pleno, RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, *DJe* 10.02.2011, *RT* 907/428).

- "(...) 1. Como ficou assentado no julgamento do RE 393.946, a forma de recolhimento instituída pela Lei 9.711/98 tem como objetivo dificultar a sonegação das contribuições para a Previdência Social. Não se criou nenhum novo tributo, apenas conferiu-se a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento de exação já existente (arts. 128 do CTN e 150, § 7.º, da CF/88). (...)" (STF, 2.ª T., AgRg no RE 349.549/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 07.03.2006, *DJ* 31.03.2006).

- "(...) 1. O art. 128 do CTN permite a atribuição, por lei (art. 15, I, *b*, da LC 11/1971), de responsabilidade tributária ao terceiro que mantenha um vínculo com o fato gerador por substituição, decorrente da primeira aquisição do produto rural; ou por transferência, em razão da inobservância do dever de cuidado (zelar pela quitação da obrigação tributária), quando a aquisição ocorre de terceiros intermediários. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.344.184/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 18.10.2012, *DJe* 29.10.2012).

- "(...) 4. O art. 128, do CTN (cuja interpretação estrita se impõe), dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao

fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação'. 5. Deveras, doutrina abalizada elucida o conteúdo normativo do art. 128, do *Codex* Tributário: 'O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas ideias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros. O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138. A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'. Por outro lado, fala o legislador, em 'crédito tributário', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar. Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal.' (Ives Gandra da Silva Martins, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, Saraiva, 1998, p. 232-234). 6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: 'A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo *quantum* devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.' (In *Direito tributário – fundamentos Jurídicos da incidência*, Saraiva, 4. ed., 2006, São Paulo, p. 158-177). 7. Consequentemente, 'o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das

características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária.' (REsp 865.792/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 23.04.2009, *DJe* 27.05.2009). 8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3.º, do Convênio ICMS 132/1992, conspira contra a *ratio essendi* da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor 'remanescente' do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária. 9. Outrossim, ressalvando-se o entendimento de que a obrigação tributária admite a sua dicotomização em débito (*shuld*) e responsabilidade (*haftung*), merece destaque a lição do saudoso tributarista Alfredo Augusto Becker, segundo o qual inexiste relação jurídica entre o substituído e o Estado: '145. Embriogenia e conceito de substituto legal tributário (...) A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário. (...) 149. Natureza da relação jurídica entre substituto e substituído (...) Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social. As três referidas conclusões são as seguintes: Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído). Terceira conclusão: O substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada. (...) 150. Inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado. A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão

que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: embriogenia e conceito do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído. (...)’ (Alfredo Augusto Becker, in *Teoria geral do direito tributário*, Noeses, 4. ed., 2007, São Paulo, p. 581-586 e 595-601). (...)” (STJ, 1.ª Seção, REsp 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.08.2009, *DJe* 14.09.2009).

- “(...) II – A contribuição ao PIS e a Cofins devidas pelas concessionárias de veículos incidem sobre a integralidade do valor de venda do veículo novo ao consumidor final. Isso porque, o faturamento corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua destinação – caso acolhida a tese da impetrante, qual seja a incidência das exações sobre a diferença do valor da aquisição para o de venda ao consumidor final, a tributação incidiria sobre o lucro. III – A substituição tributária, na hipótese de veículos novos, estabelece o regime monofásico, técnica regular de tributação em consonância com o art. 128 do CTN, que concentra a cobrança do tributo em uma etapa da cadeia produtiva, desonerando a etapa seguinte. (...)” (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0010079-37.2000.4.03.6105, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 04.09.2014, *DJF* 17.09.2014).

Seção II
Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

O desaparecimento do devedor original acarreta a transferência da obrigação tributária para outro indivíduo. Observe as hipóteses à luz dos dispositivos correspondentes:

a) Transferência *causa mortis*: transmissão para herdeiros, havendo, no caso, uma responsabilidade pessoal (art. 131, II e III, do CTN);

b) Transferência *inter vivos*: obrigação transferida para o comprador, nas seguintes hipóteses, previstas no CTN:

1.ª Hipótese – Art. 130: transmissão de imóveis (sucessão imobiliária);

2.ª Hipótese – Art. 131, I: transmissão de bens móveis (sucessão mobiliária);

3.ª Hipótese – Art. 133: transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (sucessão comercial);

4.ª Hipótese – Art. 132: transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão (sucessão empresarial).

A responsabilidade dos sucessores, tratada nos arts. 129 a 133 do CTN, atingirá:

a) os créditos definitivamente constituídos (o lançamento já se realizou);

b) os créditos em procedimento de constituição, na data da ocorrência dos atos ou fatos determinantes da sucessão (o lançamento está em fase de realização);

c) os créditos ainda não constituídos, porém correspondentes a fatos geradores ocorridos antes realização dos atos ou fatos determinantes da sucessão (o lançamento ainda não se realizou).

Em resumo, pode-se dizer que o sucessor assume todos os débitos tributários do sucedido, relativamente a fatos geradores ocorridos antes da data do ato ou fato que demarcou a sucessão, sendo irrelevante o andamento da constituição definitiva do crédito. Portanto, é o fato gerador que vai regular o conjunto de obrigações transferidas.

No art. 129 do CTN, fica expresso que os débitos reconhecidos à data da sucessão, isto é, já lançados, bem como aqueles que estiverem em via de sê-los, ou mesmos desconhecidos, mas que serão lançados posteriormente, podem ser irrogados aos sucessores.

JURISPRUDÊNCIA

- “(...) 3. Segundo dispõe o art. 113, § 3.º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessór faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do art. 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou ‘constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data’ (...). (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 07.05.2009, *DJe* 21.05.2009).

- “(...) 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por

representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1.º do art. 113 do CTN). (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.017.186/SC, Rel. Min. Castro Meira, j. 11.03.2008, *DJe* 27.03.2008).

- "(...) 1 – O art. 129 do CTN estabelece que a responsabilidade dos sucessores aplica-se a créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição no mesmo momento, ou, ainda que constituídos posteriormente, desde que se refiram a obrigações já surgidas antes do ato de sucessão. 2 – A responsabilidade tributária relativa a tributo, por nascer no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, transmite-se ao sucessor, independentemente do momento do lançamento. Em casos tais, para a aferição da responsabilidade dos sucessores, importa saber a data da ocorrência do fato gerador, sendo indiferente a data da constituição definitiva do crédito tributário. 3 – Entretanto, tal sistemática não se aplica à obrigação referente à penalidade aplicada, uma vez que a mesma tem como causa determinante o lançamento, não podendo ser imputada ao sucessor. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., Ap/Reexame Necessário 0026101-78.2006.4.03.6100, Rel. Juiz conv. Ricardo China, j. 07.04.2011, *DJF* 13.04.2011).

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O art. 130 do CTN faz referência aos tributos incidentes sobre o bem imóvel, que passam a ser exigíveis do adquirente, no caso de sua venda e compra. O sujeito passivo passa a ser o novo proprietário, posseiro ou foreiro.

Não é caso de solidariedade, nem mesmo, ao que parece, de hipótese de responsabilidade subsidiária. Caberá ao Oficial de Registro fiscalizar o recolhimento dos tributos, exigindo a apresentação de certidões negativas.

Tal dispositivo apresenta duas exceções:

a) quando constar da escritura de transmissão de propriedade a certidão negativa expedida pel Fazenda (art. 130, *caput*, parte final, do CTN): a certidão negativa vale como um atestado de inexistência de débitos, apresentando-se como uma forma de o adquirente eximir-se da responsabilidade. No atual entendimento do STJ, a sub-rogação prevista no *caput* do art. 130, do CTN, tem caráter solidário, cumulativo, reforçativo e não excludente da responsabilidade do alienante, cabendo ao credor escolher o acervo patrimonial que melhor satisfaça o débito cobrado. Ver STJ: AREsp 942.940/RJ;
b) quando o imóvel for adquirido em hasta pública (art. 130, parágrafo único, do CTN): refere ao leilão executado pelo Poder Público para a satisfação da dívida. O montante das dívidas existentes está incluído no montante pago pelo bem imóvel, cabendo à autoridade judicial zelar pela imediata quitação das dívidas.

Assim, "a arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários" (STJ, REsp 166.975/SP-1999 e STF: RE 599.176/PR). Ver STJ: REsp 1.668.058/ES.

Relativamente ao REsp 1.668.058/ES, a 2.ª Turma do STJ entendeu que "o ente desapropriante não responde por tributos incidentes sobre o imóvel desapropriado nas hipóteses em que o período de ocorrência dos fatos geradores é anterior ao ato de aquisição originária da propriedade". O caso concreto versou sobre a responsabilidade por sucessão imobiliária, quanto ao IPTU e a uma taxa de coleta de resíduos, diante de uma desapropriação, pela União, de imóvel pertencente à empresa privada.

É cediço que a desapropriação é forma originária de aquisição da propriedade, não demandando nenhum título (dominial) anterior. Dessa forma, o bem expropriado trafega livre de quaisquer ônus que, eventualmente, pesavam sobre ele em momento precedente. O credor fica sub-rogado exclusivamente no preço. Tal cenário impede a imposição (ou repercussão) de ônus tributário sobre o bem por quem quer que seja (art. 35 do Decreto-Lei 3.365/1941), até porque os institutos, os conceitos e as formas de direito privado não podem ter sua definição alterada pela lei tributária, a fim de que se limite competência tributária (art. 110, CTN).

Isso posto, diante do fato de que não há transferência de responsabilidade tributária (art. 130 do CTN) ao ente expropriante – e que, *ad argumentandum*, os fatos geradores ocorreram antes do ato expropriatório –, são inexigíveis, perante a União, os créditos tributários incidentes sobre o imóvel,

devendo eventuais direitos creditórios, em favor da exequente, ser imputados ao expropriado.

JURISPRUDÊNCIA

- “Direito tributário. 1) Taxa de pavimentação. Reveste esta natureza real, sub-rogando-se n pessoa dos adquirentes dos imóveis que lhe dizem respeito (CTN, art. 130). (...)” (STF, 2.ª T., RE 89.175/GO, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 17.06.1980, *DJ* 12.08.1980).

- “(...) 2. O acórdão recorrido se coaduna com o entendimento do Superior Tribunal de Justi de que é responsável o antigo proprietário, o então alienante, pelo pagamento do Imposto Territorial Rural-ITR, em razão de enquadrar-se na ressalva contida na parte final do art. 130, do CTN, não existindo dúvidas quanto à validade da certidão negativa de débito como prova de quitação de tributo, para efeito de salvaguardar o adquirente do imóvel. (...)” (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 509.749/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 18.06.2014, *DJe* 18.08.2014).

- “Tributário. IPTU. Imóvel adquirido em hasta pública. Responsabilidade tributária do arrematante afastada. 1. Cinge-se a controvérsia à responsabilidade do arrematante pelo pagamento do IPTU quando o imóvel sobre o qual incidiu a exação foi objeto de aquisição em hasta pública. 2. A jurisprudência desta Corte ratificou o entendimento segundo o qual ‘a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária’. (REsp 1059102/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª T., j. 03.09.2009, *DJe* 07.10.2009 – grifo nosso). Agravo regimental improvido” (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 510.139/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.06.2014, *DJe* 12.06.2014).

- “(...) 2. Não viola o art. 130 do CTN o edital de hasta pública que prevê a responsabilida do arrematante por débitos fiscais de IPTU. Assumindo o arrematante do imóvel a responsabilidade pelo pagamento do IPTU, o Município passa a ter dupla garantia de quitação da dívida tributária, quais sejam: (i) a garantia pessoal do arrematante, aceita judicialmente por ocasião da arrematação; e (ii) a garantia real representada pelo imóvel arrematado, que dá origem ao próprio débito de IPTU. (...)” (STJ, 3.ª T., REsp 1.316.970/RJ, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 28.05.2013, *DJe* 07.06.2013).

- “IPTU. Obrigação tributária *propter rem*. Responsabilidade por sucessão. Arts. 130 e 131 do CTN. I – A 1.ª Seção desta Corte Superior, em 25.11.2009, no julgamento do REsp 1.073.846/SP, de relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que a obrigação tributária, quanto ao IPTU, acompanha o imóvel em todas as suas mutações subjetivas, ainda que se refira a fatos imponíveis anteriores à alteração da titularidade do imóvel, exegese que encontra reforço

na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão prevista nos arts. 130 e 131, I, do CTN. II – Agravo regimental improvido" (STJ, 1.ª T., AgRg no AgIn 1.418.664/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 04.09.2012, *DJe* 09.10.2012).

- "Processual civil e tributário. Agravo regimental em agravo de instrumento. Execução fisc de IPTU. Imóvel arrematado em hasta pública. Débitos tributários. Sub-rogação no preço. Parágrafo único, do art. 130, do CTN. Impossibilidade de imputar-se ao arrematante encargo ou responsabilidade tributária pendente. 1. Ainda que o preço alcançado na arrematação do bem seja insuficiente para a quitação do débito tributário, o arrematante não poderá ser responsabilizado por dívidas contraídas por outrem, conforme a literalidade do parágrafo único do art. 130 do CTN. Precedentes: AgRg no Ag 1246665/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª T., *DJe* 22.04.2010; REsp 954.176/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.ª T., *DJe* 23.06.2009. 2. Agravo regimental não provido" (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 132.083/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 28.08.2012, *DJe* 05.09.2012).

- "(...) A responsabilidade por sucessão atinge todos os créditos tributários, inclusive aquel cujos fatos geradores ocorreram em data anterior à aquisição da propriedade, assumindo a sucessora a responsabilidade pelo pagamento do imposto. Com a transferência da propriedade do imóvel, o IPTU sub-roga-se na pessoa do novo proprietário, nos termos do art. 130 do CTN. Gozando a Anatel de imunidade, é inexigível o IPTU sobre imóvel incorporado ao seu patrimônio, ainda que os fatos geradores sejam anteriores à ocorrência da sucessão tributária. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0037826-75.2007.4.03.6182, Rel. Des. Federal Marli Ferreira, j. 26.06.2014, *DJF* 21.07.2014).

- "(...) 1. Na esteira da jurisprudência de nossas Cortes Superiores, os valores cobrados a título de remuneração pela prestação de serviços de água e esgoto ostentam natureza jurídica de tarifa ou preço público. 2. Inaplicável, na hipótese, a regra estampada no art. 130 do CTN e, consequentemente, a transferência da responsabilidade para o adquirente do imóvel. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., Ap/Reexame Necessário 0008615-24.2004.4.03.6109, Rel. Juiz conv. Herbert de Bruyn, j. 26.09.2013, *DJF* 0410.2013).

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da

sucessão.

O inc. I do art. 131 do CTN tem sido interpretado pela doutrina como um comando afeto a bens móveis, uma vez que o precedente tratou de bens imóveis. Ademais, a doutrina tem concebido o art. 131 do CTN como designativo de responsabilidade exclusiva, afastando-se a responsabilidade dos devedores originais. Estes não responderão supletiva (ou subsidiária) ou solidariamente, já que o devedor sucedido (1) pode ter desaparecido (nos casos dos incisos II e III) ou (2) pode não ter relevância (inciso I).

No tocante à responsabilidade, haverá a assunção das dívidas, anteriores à aquisição, pelo adquirente ou remitente. Em relação à remição, aliás, o remitente será o responsável pessoal por aquele bem remido.

Importante salientar que o art. 131 não contém hipóteses de exceção à responsabilização, como o dispositivo anterior, havendo sempre a responsabilidade do adquirente.

Súmula 554 do STJ: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

- "Tributário. Responsabilidade do espolio pelos débitos tributários do *de cujus* (arts. 135, III, e 131, III do CTN). Tendo o espolio assumido integral responsabilidade pelas irregularidades praticadas pela sociedade anônima, reconhecendo, assim, que se encontrava o *de cujus* sujeito a aplicação do disposto no art. 135, III do CTN, segundo o qual são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributarias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos 'os diretores, gerentes, ou representantes de pessoas

jurídicas de direito privado’, não há como negar-se a incidência a hipótese do preceituado no art. 131, III, do mesmo Código, ao fixar a responsabilidade do espolio ‘pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão’. Agravo regimental a que se nega provimento” (STF, 2.ª T., AgRg no AgIn 91.882/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 27.03.1984, *DJ* 15.06.1984).

- “(...) 4. De acordo com o art. 131, II e III, do CTN, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação, assim como o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.216.179/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 06.08.2013, *DJe* 13.08.2013).

- “(...) 2. Nos termos do art. 131, III, do CTN, o falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da sucessão, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus*. (...)” (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 81.696/RJ, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 16.05.2013, *DJe* 19.09.2013).

- “(...) havendo a adjudicação do imóvel, cabe ao adquirente (credor) o pagamento dos tributos incidentes sobre o bem adjudicado, eis que, ao contrário da arrematação em hasta pública, não possui o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre o bem. 6. Na adjudicação, a mutação do sujeito passivo não afasta a responsabilidade pelo pagamento dos tributos do imóvel adjudicado, uma vez que a obrigação tributária *propter rem* (no caso dos autos, IPTU e taxas de serviço) acompanha o Bem, mesmo que os fatos imponíveis sejam anteriores à alteração da titularidade do imóvel (arts. 130 e 131, I, do CTN). (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.179.056/MG, Rel. Min. Humberto Martins, j. 07.10.2010, *DJe* 21.10.2010).

- “(...) 1. Uma vez que se trata de pedido de redirecionamento da execução fiscal a sucessor do titular de firma individual, é de se destacar que a pretensão seria, em princípio, cabível, já que não há que se separar o patrimônio da pessoa física e o da firma individual, pois esta denominação é somente para que o comerciante individual possa exercer uma atividade de cunho empresarial, de modo que responde com todos os seus bens pelas dívidas contraídas nessa atividade, ainda que não afetos a ela. 2. É condição essencial à integração dos sucessores a existência de patrimônio pertencente ao *de cujus*, de acordo com a literal redação do art. 131, II e III, do CTN, já que o redirecionamento persegue o patrimônio do devedor falecido, e não as pessoas dos sucessores. 3. O pleito para a inclusão do sucessor esbarra na necessidade de se proceder à partilha do espólio, nos termos estabelecidos pelo art. 131 do CTN, especialmente pelos incisos II e III, pelos quais responde o sucessor pelos tributos de responsabilidade do *de cujus* surgidos até a partilha do patrimônio, limitada essa responsabilidade à parte que lhe couber, ou, caso não se providencie a sucessão, responderá o espólio até que a sucessão tenha início. 4. Deste modo, só caberá o redirecionamento ao herdeiro depois de comprovada a

efetivação da partilha, sendo possível até a ultimação dessa providência apenas a convolação do polo passivo da execução fiscal para o 'espólio' do antigo executado, observadas as regras dos arts. 12, V, 985, 986 e 988, todos do CPC. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., AgIn 0000289-59.2010.4.03.0000, Rel. Juiz Federal conv. Claudio Santos, j. 28.07.2011, *DJF* 05.08.2011).

- "(...) 2. O inc. II do art. 131 do CTN é claro ao dizer que é pessoalmente responsável o sucessor a qualquer título, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação. (...)" (TRF-3.ª Reg., Judiciário em Dia-Turma D, ApCív 0032370-18.2002.4.03.9999, Rel. Juiz conv. Rubens Calixto, j. 26.01.2011, *DJF* 03.02.2011).

- "(...) 1. Enquanto sucessor, o espólio é legítimo para prosseguir na execução fiscal na qualidade de sujeito passivo, consoante dispõem os arts. 43, 567 e 568 do CPC c/c o art. 131 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0044422-46.2002.4.03.9999, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 18.03.2010, *DJF* 05.04.2010).

- "(...) A sucessão de empresas torna os gerentes da limitada solidariamente responsáveis co os dirigentes responsáveis pela incorporação, *ex vi* do inc. I do art. 131 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 5.ª T., AgIn 0053077-26.2005.4.03.0000, Rel. Des. Federal Andre Nabarrete, j. 12.06.2006, *DJU* 15.09.2006).

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O art. 132 do CTN versa sobre a sucessão empresarial pela extinção de pessoa jurídica. A pessoa jurídica resultante da operação societária – fusão, transformação, incorporação e cisão – será responsável pelas dívidas anteriores. Tal situação configura a responsabilidade exclusiva das

empresas fusionadas, transformadas, incorporadas e cindidas, justificando a ausência de menção a estas últimas, pelo fato de que a cisão veio a ser regulada pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976), publicada após a edição do Código Tributário Nacional (25.10.1966). No entanto, doutrina e jurisprudência entendem válida a extensão da regra à cisão.

O parágrafo único do art. 132 reza que a responsabilidade por sucessão será extensiva aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, em situações de continuação da exploração da atividade por sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. Assim, a unidade econômica que ressurgir, continuada por sócio remanescente ou espólio, responderá pelas dívidas. Nesta situação, aplicaremos conjuntamente o art. 135, III, do CTN, a ser estudado, que faz menção à desconsideração da pessoa jurídica.

No tocante às multas, doutrina e jurisprudência têm entendido que a responsabilidade dos sucessores deve abrangê-las, pois elas integrariam o passivo da empresa sucedida. Parece-nos razoável, uma vez que a disposição legal se apresenta como ferramenta hábil a coibir possíveis fraudes em operações societárias que objetivam escapar das multas.

- "Processual. Tributário. Citação de sócios de sociedade anônima incorporada a outra, e penhora de bens de tais sócios. Art. 135 do CTN. Tendo sido requerida a citação da sociedade incorporadora em razão de débitos da sociedade incorporada, além de só responderem os sócios no caso de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social (art. 135 do CTN), a sociedade incorporadora ou aquela que resultar da fusão, quando tal ocorre, é que responde pelos débitos fiscais da primitiva sociedade (art. 132 do CTN). Recurso extraordinário não conhecido" (STF, 2.ª T., RE 97.625/RJ, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 08.11.1983, *DJ* 02.12.1983).

- "(...) 2. Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedad modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1.ª T., Min. José Delgado, *DJe* 07.04.2008). (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 852.972/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25.05.2010, *DJe* 08.06.2010).

- "(...) 2. A operação de cisão, com transferência patrimonial, implica na responsabilidade tributária das empresas constituídas em razão do disposto no art. 132 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 1.ª T., AgIn 0025794-81.2012.4.03.0000, Rel. Juiz conv. Hélio Nogueira, j. 10.06.2014, *DJF* 26.06.2014).

- "(...) 5. Nos termos do art. 132 do CTN, a empresa resultante da fusão, transformação ou

incorporação de outra sociedade é responsável pelos tributos devidos até a data da operação. Embora não conste expressamente do dispositivo, doutrina e jurisprudência têm entendido que a cisão configura modalidade de transformação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0028049-84.2008.04.3.6100, Rel. Juiz conv. Herbert de Bruyn, j. 27.02.2014, *DJF* 14.03.2014).

- "(...) IV – A teor do art. 132, *caput*, do CTN a pessoa jurídica incorporadora é a responsável pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica incorporada. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., AgIn 0032568-64.2011.04.3.0000, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 26.09.2013, *DJF* 09.10.2013).

- "(...) 1. Consoante o art. 132, do CTN, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (...) 3. A sociedade incorporadora é responsável pelos débitos tributários existentes até a concretização do ato, pelo que deve figurar no polo passivo da demanda fiscal (CTN, art. 132). (...)" (TRF-3.ª Reg., AgIn 0013976-74.2008.04.3.0000, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 04.08.2011, *DJF* 12.08.2011).

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O art. 133 do CTN trata da chamada "sucessão comercial" – hipótese em que uma pessoa

jurídica (ou física) adquire de outra pessoa jurídica estabelecimento comercial.

Quando há a continuação da exploração do empreendimento após sua aquisição, utilizando-se da estrutura organizacional anterior com a absorção da unidade econômica e da clientela do alienante, será possível a responsabilização do sucessor pelos tributos devidos até a data do ato translativo. Note, assim, que a responsabilidade dependerá da atividade a ser desempenhada pelo adquirente – se ele vai continuar a exploração da atividade ou não.

Além disso, é importante frisar que o adquirente poderá ser responsabilizado integralmente ou subsidiariamente, a depender do comportamento do alienante. Vejamos.

O adquirente responderá integralmente se o alienante cessar a exploração, não retomando qualquer atividade no período de seis meses, a contar da alienação. De outra banda, o adquirente responderá subsidiariamente, na situação em que o alienante não cessar a exploração comercial ou, interrompendo-a, retomar as atividades em até seis meses a contar da alienação. Neste caso, cobrar-se-á o tributo, em primeiro lugar, do alienante e, se este não resolver a obrigação, será ele exigido do adquirente.

Vale mencionar, ainda, a diferente situação em que não haverá responsabilidade do adquirente pelos tributos devidos: se ele não continuar a respectiva exploração da atividade.

Relativamente às multas, aliás, aplica-se o mesmo entendimento externado quando comentado o art. 132.

Por fim, registre-se que o art. 133 foi alterado pela LC 118/2005, com a inclusão de três parágrafos.

- "ICM. Multa fiscal. Sucessor. O adquirente do fundo de comércio, nos termos do art. 133 CTN, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, mas não pelas multas, mormente se estas não foram impostas antes da transferência do estabelecimento. Recurso extraordinário provido em parte" (STF, 1.ª T., RE 89.334/RJ, Rel. Min. Cunha Peixoto, j. 16.06.1978, *DJ* 25.08.1978).

- "Tributário. Embargos à execução. Responsabilidade por sucessão. Art. 133 do CTN. Contrato de locação. Subsunção à hipótese legal. Não ocorrência. 1. 'A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador' (REsp 1.140.655/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.ª T., j. 17.12.2009, *DJe* 19.02.2010). 2. Recurso especial provido" (STJ, 2.ª T., REsp 1.293.144/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 16.04.2013, *DJe* 26.04.2013).

- "(...) 1. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, havendo sucessão, nos termos do art. 133, I, do CTN, fica o cessionário responsável integralmente pelas dívidas da sociedade, devendo ser excluído da CDA o nome do sócio-gerente que se retirou da sociedade. (...)" (STJ, 1.ª T., EDcl no AgRg no REsp 1.285.121/DF, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 05.03.2013, *DJe* 12.03.2013).

- "(...) 2. 'A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.' (REsp 544.265/CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1.ª T., j. 16.11.2004, *DJ* 21.02.2005, p. 110) (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.321.958/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 04.10.2012, *DJe* 16.10.2012).

- "(...) 3. O art. 133 do CTN trata da responsabilidade tributária caracterizada pela sucessão da atividade empresarial, ou seja, com a aquisição do fundo de comércio ou do estabelecimento, por qualquer título, sendo que o adquirente continua o negócio antes explorado, beneficiando-se da estrutura organizacional anterior, inclusive com a manutenção da clientela até então formada. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0007284-24.1996.4.03.6000, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 26.09.2013, *DJF* 04.10.2013).

- "(...) 3. Comprovada a aquisição e a continuidade de exploração do mesmo ramo de atividade do estabelecimento industrial pela apelante, e consequente sucessão, nos termos do art. 133, do CTN, não se mostra razoável a sua responsabilização tributária pelo passivo do estabelecimento sucedido, sem que tenha direito à utilização dos correspondentes créditos. 4. Não há que se falar, assim, na hipótese, de transferência de crédito a terceiros, mas sim de legítima sucessão empresarial, que confere, por isso mesmo, à empresa sucessora, tanto os diretos, quanto os deveres preexistentes à aludida transferência. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0023778-18.1997.4.03.6100, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 21.03.2013, *DJF* 04.04.2013).

- "(...) 1. A inclusão de empresa no polo passivo da execução fiscal na qualidade de sucessora tributária da executada está disciplinada no art. 133 do CTN. 2. Haverá sucessão de empresas se uma pessoa jurídica adquirir o fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional de outra e continuar com o mesmo ramo de negócio da anterior, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual. 3. A sucessora responde pelos tributos devidos pela sucedida, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido. 4. O redirecionamento da execução à empresa apontada como sucessora exige fortes indícios dos pressupostos de responsabilização estabelecidos na lei, não verificados na espécie. 5. Empresas que possuem quadros societários distintos, tendo em comum apenas o objeto social, e a indicada como sucessora mudou-se para o mesmo endereço da executada, após ter firmado contrato de locação de imóvel comercial, para uso exclusivo de supermercado, com o proprietário do imóvel. 6. A locação de imóvel outrora ocupado por empresa do mesmo ramo não configura sucessão nos moldes do art. 133 do CTN, sequer é indicativo de que houve

aquisição de fundo de comércio ou do estabelecimento comercial da executada e de transação comercial entre as empresas. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., AgIn 0020856-77.2011.4.03.0000, Rel. Juiz conv. Paulo Sarno, j. 22.11.2012, *DJF* 12.12.2012).

§ 1.º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

Pelo § 1.º, depreende-se que não haverá responsabilização do adquirente de uma empresa em processo de falência ou em recuperação judicial, no tocante a tributos devidos anteriormente à aquisição. Tal modificação tem como objetivo dar estímulo à realização de negócios, ofertando garantia ao adquirente, uma vez afastada a responsabilidade por sucessão. A nosso ver, esta inovação é muito positiva, pois proporciona a continuidade à empresa (gerando riquezas e mantendo empregos), ao mesmo tempo em que o produto da alienação torna-se de suma importância no processo de reabilitação do devedor.

§ 2.º Não se aplica o disposto no § 1.º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

O § 2.º, visando evitar fraudes, apresenta ressalvas ao parágrafo anterior, no caso de haver envolvimento do alienante com o devedor (parente, sócio etc.). Urge ressaltar que, havendo a utilização indevida dos institutos da recuperação, o adquirente responderá pelas dívidas.

§ 3.º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

O § 3.º, por sua vez, refere-se ao procedimento realizado quando da guarda do produto da alienação judicial, durante o qual será utilizada uma conta de depósito à disposição do juízo de falência, durante 1 (um) ano, sem possibilidade de saque, ressalvando-se o pagamento de créditos extraconcursais e aqueles créditos que preferem ao crédito tributário.

Seção III
Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros se prende ao dever legal ou contratual que indivíduos (terceiros) devem observar em relação ao patrimônio alheio, normalmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida).

O art. 134 trata da chamada responsabilidade por transferência, quando o dever de responsabilidade se apresenta posteriormente ao fato gerador, à semelhança dos arts. 130, 131, 132 e 133, já estudados. Ademais, é hipótese de responsabilidade subsidiária, em face da ordem de preferência recomendada no próprio *caput* do dispositivo.

O artigo seguinte, art. 135, por sua vez, traz à baila a responsabilidade por substituição, na qual o dever de responsabilidade se apresenta concomitante ao fato gerador. Outrossim, é hipótese de responsabilidade pessoal.

Em suma, o CTN classificou os dois dispositivos (arts. 134 e 135) como indicadores de "responsabilidade por transferência".

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

A responsabilidade definida como "solidária" neste artigo não é "solidária plena", mas, sim, subsidiária, pelo fato de não haver a discricionariedade para se definir de quem cobrar o débito. É que o dispositivo impõe que se cobre, primeiramente, do contribuinte; verificada a impossibilidade de receber deste, exigir-se-á o gravame do responsável.

Importante frisar que os contribuintes enumerados no dispositivo em estudo, embora sejam ora incapazes, ora despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva, conforme o art. 126 do CTN.

Para se verificar a obrigação "solidária", é necessária a ocorrência simultânea de duas condições, conforme se prevê no *caput* do dispositivo:

a) que seja impossível a exigência do cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (primeiro, o Fisco cobra deste);

b) que o responsável indicado tenha colaborado para o não pagamento do tributo, diante de ato ou omissão a ele atribuíveis, devendo a atuação do terceiro na administração do patrimônio do representado ter relação direta com o aparecimento da obrigação tributária não cumprida.

Assim, trata-se de nítida responsabilidade subsidiária, estando a Fazenda autorizada a acionar o terceiro se comprovar, no contribuinte, a ausência ou insuficiência de bens. Frise-se que, se houver a

execução direta dos bens dos terceiros, estes poderão invocar o benefício de ordem para a satisfação da dívida, o que ratifica a subsidiariedade imanente ao dispositivo legal.

- "(...) 2. Nos termos do art. 134 do CTN, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal, respondem solidariamente os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 387.020/DF, Rel. Min. Humberto Martins, j. 17.10.2013, *DJe* 25.10.2013).

- "(...) O art. 134 do CTN estabelece a responsabilidade dos sócios pelas dívidas em caso d impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária pela sociedade. Precedentes deste TRF. A inexistência de bens para garantir a execução, conforme certificado pelo Oficial de Justiça, justifica o redirecionamento da cobrança para o sócio que a geria no período de constituição do débito. (...)" (TRF-3.ª Reg., 5.ª T., AgIn 0016759-78.2004.4.03.0000, Rel. Des. Federal Suzana Camargo, j. 02.10.2006, *DJU* 26.09.2007).

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

Os pais são os representantes legais dos filhos menores, revestindo-se da qualidade de responsáveis, devendo zelar pelos seus bens e negócios.

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

Os tutores e curadores são os responsáveis legais pelos tributos devidos por seus tutelados e

curatelados.

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

O administrador de bens será o responsável com relação ao patrimônio do terceiro por ele administrado.

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

O inventariante, que é a pessoa que tem a incumbência de gerir o patrimônio do espólio até a prolação da sentença (art. 991 do CPC/1973 e art. 803 do CPC/2015), será responsável quanto às dívidas tributárias do espólio. Vale lembrar que durante a fase judicial do inventário é possível que apareçam novas dívidas (Exemplo: novos fatos geradores de IPVA, IPTU, IR). Assim, a propriedade de veículo automotor em 1.º de janeiro seguinte ao ano do falecimento do contribuinte definirá como *contribuinte* o próprio *espólio*, enquanto o *inventariante* será o *responsável tributário*.

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

O síndico ou o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida. Atualmente, com a nova

terminologia, implantada pela Lei 11.101/2005, os vocábulos "síndico" e "comissário" foram substituídos pelo termo *administrador judicial*, que, escolhido entre os maiores credores, deverá apurar a existência de direitos e de dívidas e o quadro de credores, além de vender ou ratear bens.

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

Para evitar a responsabilização em análise, é comum que os serventuários de ofício exijam a comprovação do pagamento eventualmente incidente sobre os atos que devam praticar, antes até de praticá-los. Se não tomarem as cautelas, restando o tributo inadimplido, o tabelião ou registrador poderão ser subsidiariamente responsabilizados. Assim, só se pode exigir o pagamento do ITBI de um tabelião se a legislação qualificar sua responsabilidade pela falta de exigência das partes envolvidas do prévio recolhimento de seu valor, por ocasião da lavratura da escritura. Nesse passo, ademais, só se pode exigir o pagamento do ITCMD de um escrivão se não se puder realizar perante o espólio, por exemplo.

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Os sócios, no caso de liquidação das "sociedades de pessoas". Estas sociedades caracterizam-se, especialmente, pela responsabilidade subsidiária e ilimitada dos sócios pelas dívidas sociais. Hodiernamente, não é comum depararmos com este tipo de empresa, uma vez que prevalece, diferentemente, a limitação da responsabilidade do sócio ao capital subscrito. Portanto, entendemos que esta regra não se aplica a estas empresas. Insta mencionar, a propósito, o posicionamento do STJ, que entende que as sociedades por quota de responsabilidade limitada *não* são sociedades de pessoas (STJ, REsp 133.645/PR).

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O parágrafo único, por sua vez, trata explicitamente da aplicação de multas. Somente a obrigação principal poderá ser exigida dos terceiros, excluindo-se o cumprimento dos deveres acessórios e a aplicação das penalidades, com exceção daquelas de caráter moratório. Por isso, somente são transferíveis as multas punitivas ao descumprimento da obrigação tributária principal. Aqui vale a aplicação da frase "cada um responde pelos seus atos".

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Este dispositivo se refere à responsabilidade pessoal e exclusiva das pessoas discriminadas nos seus incisos I, II e III.

É que, geralmente, os representantes dos contribuintes extrapolam os limites legais e da boa-fé, motivo pelo qual se responsabiliza pessoalmente tal indivíduo, não se atingindo o contribuinte, quando houver (a) excesso de poderes ou (b) infração da lei, contrato social ou estatutos – condições à aplicação do preceptivo.

a) Excesso de Poderes: o terceiro age por própria conta, além dos poderes que o preceito legal,

contratual ou estatutária lhe conferem, ou seja, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas. Diversamente das hipóteses de omissão do art. 134, neste artigo temos notório comportamento comissivo. Exemplo: diretor de sociedade que obtém um bem imóvel, ciente que, pelo estatuto social, estava impedido de realizá-lo, sem o consentimento de todos os sócios. Recairá pessoalmente sobre ele a dívida do ITBI.

b) Infração de lei, contrato social ou estatutos: De acordo com a melhor doutrina, o descumprimento da obrigação tributária principal, livre de dolo ou fraude, somente representa mora da empresa, e não “infração legal” provocadora da responsabilidade pessoal. A atuação com dolo do gerente ou diretor é imprescindível, necessitando de ser provada cabalmente. O não pagamento, separadamente analisado, é “mera presunção” de infração à lei pelo gestor da pessoa jurídica. Além disso, a infração preceituada pelo art. 135 é subjetiva (e não objetiva), ou seja, dolosa, e é sabido que o dolo não é presumido. Salienta-se que o caso mais comum a criar a responsabilidade dos sócios-gerentes está no rompimento irregular de sociedade – forma evidente de infração à lei.

Ver STJ: REsp 1.371.128/RS-2014, REsp 1.520.257/SP-2015 e AgRg no AREsp 696.320/BA-2015.

De acordo com os incisos do art. 135, temos que podem ser pessoalmente responsáveis: as pessoas referidas no artigo anterior; os mandatários, prepostos e empregados; os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Assim:

a) Pessoas constantes do art. 134 do CTN: o comando, conforme se estudou, trata da responsabilidade “solidária”, ou, em abono do rigor, subsidiária, posto que não se pode cobrar tanto de um como de outro, mas obedecendo-se um benefício de ordem. Em princípio, cobra-se do contribuinte; depois, exige-se do responsável. No entanto, se o responsável agir com excesso de poderes ou infração à lei, estatutos ou contrato, a responsabilidade passa a ser “pessoal”. Curiosamente, atos de infração de lei (estatuto ou contrato) ou excesso de poderes podem ocorrer em benefício dos contribuintes discriminados no art. 134 – filho menor, espólio etc. – o que nos parece dar ensejo a uma solidariedade entre terceiros atuantes e contribuintes beneficiados.

b) Os mandatários, prepostos e empregados: a responsabilização pessoal de mandatários, prepostos e empregados da empresa que tenham se beneficiado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos é comum. “(...) Esta responsabilidade pessoal, caso existente, deverá ser oportunamente apurada e comprovada pelo Fisco e debatida, ainda, em sede de Embargos do Devedor, caso venha a ser promovida a Execução Fiscal do débito (...)” (STJ, REsp 245.489/MG, 1.ª T., 09.05.2000, Rel. Min. José Delgado, *DJ* 05.06.2000, p. 129).

c) Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado: o preceito autoriza atingir a pessoa do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica. Entretanto, a regra é a personificação jurídica da sociedade e, portanto, ela é quem responde pelas obrigações sociais. Dessa forma, a aplicação da “Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica”, prevista no

art. 50, do CC/2002 deve ser realizada em caráter excepcional, quando o administrador se beneficia do manto da personalidade jurídica para, atuando com má-fé, prejudicar credores da sociedade.

No tocante às multas, neste artigo, temos uma responsabilidade maior que a prevista nos artigos anteriores (arts. 130 a 134), uma vez que abrange, além dos tributos, todas as multas devidas pelo passivo original.

Importante ressaltar, quanto ao inciso III, que a melhor jurisprudência vai no sentido de que os sócios responsáveis são os detentores de poderes de administração quando da ocorrência do fato imponível. Se os gravames devidos referirem-se a período diferente deste, não gerarão sua responsabilidade pessoal.

Ao mesmo tempo, a doutrina considera este comando como determinante de responsabilidade por substituição, tendo em vista que o dever recai sobre o responsável desde o momento do fato gerador. Esta é a única hipótese de substituição regulada pelo Código Tributário Nacional.

Por derradeiro, à guisa de curiosidade, impende mencionar uma outra hipótese de responsabilidade tributária: a responsabilização do funcionário emissor de certidão fraudulenta, conforme o art. 208 do CTN. Este comando disciplina uma *responsabilidade pessoal* contra o funcionário emitente de certidão negativa inquinada de falsidade ideológica. Este ficará responsável pela diferença que não constou na certidão, além de responder administrativa e criminalmente. De modo diverso, se o funcionário agir culposamente, sem dolo, não será responsabilizado pelo crédito tributário, podendo apenas responder nas esferas penal e administrativa. Nosso entendimento, quanto ao tema, é que responsabilizar *pessoalmente* o servidor fazendário é contraproducente, devendo-se entendê-la como responsabilidade *solidária*, estando esta mais próxima ao ideal de justiça.

Ad argumentandum, insta citar uma outra hipótese de responsabilidade tributária, além daquelas dos arts. 134 e 135 do CTN: trata-se da responsabilização do funcionário emissor de certidão fraudulenta. Atente para o art. 208 do CTN: "A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos. Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber".

O comando em questão rege uma *responsabilidade pessoal*, quanto ao pagamento da dívida tributária, contra o funcionário que emitir uma certidão negativa maculada de falsidade ideológica.

Com razão, o funcionário em questão poderá ser alvo de responsabilização penal, atribuindo-se-lhe o crime de prevaricação, no mínimo, quando não o de corrupção passiva.

Entretanto, se o funcionário agir sem dolo, *exempli gratia*, com culpa, não haverá incidência da responsabilidade pelo crédito tributário, podendo exsurgir, a responsabilização disciplinar e a penal, no entanto.

Tal responsabilização *pessoal* do servidor público fazendário é contraditória, devendo-se aproveitá-la como responsabilidade *solidária*. Isso porque o servidor público, como se sabe,

recebe, como regra, parcos salários, não se podendo imaginá-lo capaz a suprir créditos tributários “robustos”. Ademais, proteger-se-ia o contribuinte não honesto, com um autêntico *escudo*, na pessoa do servidor. Dessa maneira, a responsabilidade mais consentânea com o ideal de justiça deve ser a *solidária*, a fim de se dar ensejo à eventual responsabilização do sujeito passivo originário.

Súmula 430 do STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Súmula 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Súmula 112 do TFR: Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher.

- “Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art. 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei 8.620/1993. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. (...)” (STF, Tribunal Pleno, RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, *DJe* 10.02.2011, *RT* 907/428).

- “Tributário. Execução fiscal. Simples inadimplemento por parte da sociedade empresária. Não comprovação de que o sócio excedeu seus poderes ou violou lei ou estatuto. Pretensão de reexame do conjunto fático-probatório dos autos. Súmula 7/STJ. Redirecionamento contra sócio-gerente. Impossibilidade. 1. A 1.ª Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. Não comprovada

a dissolução irregular da empresa nem a ocorrência das hipóteses constantes do art. 135 do CTN, não cabe falar em redirecionamento da execução fiscal contra os sócios indigitados. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.482.625/SE, Rel. Min. Humberto Martins, j. 06.11.2014, *DJe* 17.11.2014).

- "Tributário. Execução fiscal. Dissolução irregular de sociedade empresária. Redirecionamento. Medida excepcional. Sócio sem poder de gerência à época do fato gerador. Impossibilidade. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. 3. Constatada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da execução fiscal somente é possível contra sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador, o que não ocorre no caso dos autos. Agravo regimental improvido" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.474.400/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 21.10.2014, *DJe* 29.10.2014).

- "(...) A falência constitui modo regular de extinção da pessoa jurídica e, assim, para que seus gestores sejam responsabilizados é necessária a comprovação da ocorrência de uma das situações do aludido inc. III do art. 135 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., AgIn 0015148-75.2013.4.03.0000, Rel. Des. Federal Andre Nabarrete, j. 20.10.2014, *DJF* 31.10.2014).

- "(...) 2. Encontra-se consolidada a jurisprudência, no sentido de que a infração, capaz de autorizar a aplicação do art. 135, III, do CTN, não se caracteriza pela mera inadimplência fiscal, razão pela qual não basta provar que deixou a empresa de recolher tributos durante a gestão societária de um dos sócios, sendo necessária, igualmente, a demonstração da prática, por tal sócio, de atos de administração com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou da respectiva responsabilidade pela dissolução irregular da empresa. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., AgIn 0015299-07.2014.4.03.0000, Rel. Juiz conv. Ciro Brandani, j. 16.10.2014, *DJF* 21.10.2014).

Seção IV
Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da

efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Para apuração da responsabilidade por infrações no direito tributário, adota-se, em princípio, a teoria da responsabilidade objetiva. Aquele que pratica o ato ilícito será responsabilizado, independentemente de culpa, desconsiderando-se também as circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade. A aplicação de penalidades prescinde de provas da intenção do infrator, sendo irrelevante o nexo psicológico entre o agente e o resultado. Exemplo: em uma circulação de mercadoria sem nota fiscal, se o contribuinte escriturou a saída e recolheu o imposto, a falha persistiu e, por ela, independentemente de sua intenção (se houve dolo ou culpa), o omisso responderá.

No entanto, há uma ressalva legal, relacionada à edição de lei ordinária ("salvo disposição de lei em contrário..."), que permitirá aplicação e interpretação conflituosas ao tema em análise. Dessa forma, não há empecilho à possibilidade de infrações somente puníveis na modalidade "subjetiva" por lei ordinária.

Importante trazer à baila a discussão relacionada às multas. É notório que a multa fiscal tem caráter penal. Entretanto, por ocasião da infração tributária, há de se presumir que houve culpa do agente. Portanto, o contribuinte não deve ser punido quando agiu com boa-fé, sem intenção de lesionar o Estado, movido por razões incontroláveis. Neste caso seria oportuna a aplicação do princípio da boa-fé, visando excluir a imposição de multa.

Súmula 509 do STJ: É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

- "Tributário. Imposto de Renda. Fonte pagadora que deixa de efetuar a retenção do tributo devido. Contribuinte de boa-fé que não está obrigado a arcar com a multa e os juros decorrentes da não retenção. Embargos de divergência acolhidos para exonerar o contribuinte de tais encargos. 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, a ausência de retenção e de recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui, em princípio, a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo assim devido. 2. Demonstrada que seja, porém, a boa-fé do contribuinte que, com base em informações prestadas pelo empregador (fonte pagadora), declara, num primeiro momento, como não tributável a verba sobre a qual deveria ter incidido a retenção do imposto, mas posteriormente retifica a declaração de ajuste anual, atraindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo não recolhido na época certa, dele (contribuinte) não poderá o Fisco, em acréscimo, exigir o também pagamento de juros e multa decorrentes da não retenção pela fonte pagadora. Exegese dos arts. 136 do CTN e 722 do Dec. 3.000/1999 – RIR/1999. Precedente: REsp 1.218.222/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2.ª T., *DJe* 10.09.2014. 4. Embargos de divergência providos para se afastar, na espécie, a incidência da multa e dos juros de mora em relação ao contribuinte" (STJ, 1.ª Seção, EDiv em REsp 1.334.749/AL, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 22.10.2014, *DJe* 29.10.2014).

- "(...) 5. O art. 136 do CTN deve ser interpretado com temperamento, permitindo-se a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do *in dubio pro contribuinte*. Precedentes do STJ. 6. Caracterizada a boa-fé da autora na aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais posteriormente consideradas inidôneas pela autoridade fiscal, deve ser anulado o auto de infração *sub judice*. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0687586-55.1991.4.03.6100, Rel. Des. Federal Márcio Moraes, j. 21.08.2014, *DJF* 28.08.2014).

- "(...) A alegação de 'erro' não ilide a responsabilidade do importador, pois se trata de cul presumida, nos termos do art. 136 do CTN. Não havendo prova da importação regular e restando configurada a ausência de declaração à autoridade competente, correta a apreensão e a aplicação da pena de perdimento, prevista no Regulamento Aduaneiro, art. 105. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0000684-57.2005.4.03.6004, Rel. Juiz conv. Rubens Calixto, j. 23.09.2010, *DJF* 04.10.2010).

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

O inciso I do dispositivo dispõe que, se a infração é tão grave a ponto de ser tipificada como crime ou contravenção, a responsabilização da pessoa jurídica será afastada, atingindo-se os dirigentes, até mesmo com a pena privativa de liberdade (Lei 8.137/1990). Geralmente, os crimes tributários são também infrações fiscais, implicando sanções penais e sanções fiscais. Vale lembrar que, no Brasil, não há previsão de responsabilização criminal da pessoa jurídica. Há duas ressalvas relativas a tal regra: a) infração realizada no "regular exercício da administração"; b) infração cometida no cumprimento de "ordem expressa emitida por quem de direito".

- "(...) 1. A responsabilidade pessoal do agente público por força das obrigações tributárias só incide quando pratica atos com excesso de poder ou infração à Lei atuando com dolo o que é diverso do exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego. Inteligência do art. 137, I do CTN. (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 981.511/AL, Rel. Min. Luiz Fux, j. 01.12.2009, *DJe* 18.12.2009).

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

O inciso II dispõe que a lei poderá utilizar-se do elemento subjetivo para caracterizar a infração – dolo, culpa ou, até mesmo, dolo específico. Neste último, como se sabe, há uma manifestação deliberada do agente na consecução do resultado, tendo em mente uma finalidade especial. Portanto, se houver um objetivo especial do agente na prática do ilícito, o dolo específico será elementar e a punição será pessoal.

JURISPRUDÊNCIA

- "Processual civil. Constitucional. Embargos à execução. Violação de lei local à lei federa EC 45/2004. Competência. Supremo Tribunal Federal. Falta de prequestionamento do art. 124 do CTN. Não oposição de embargos de declaração. Tributário. ICMS. Extravio de mercadoria de armazém. Solidariedade tributária. Art. 137, II, do CTN. Inaplicabilidade à hipótese dos autos. (...) 3. É inaplicável o disposto no artigo 137, II, do CTN à presente execução fiscal, pois não se trata de responsabilização quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 976.111/MG, Rel. Min. Humberto Martins, j. 25.09.2007, *DJ* 05.10.2007).

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O inciso III prevê a possibilidade de infração cometida pelos gestores de interesses dos representados, com intenção de prejudicá-los, para obterem vantagem indevida. Nessa situação haverá a responsabilização pessoal do agente e não do sujeito passivo.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização,

relacionados com a infração.

A denúncia espontânea permite que o contribuinte compareça à repartição fiscal, *opportuno tempore*, a fim de declarar a ocorrência da infração e efetuar o pagamento de tributos em atraso, se houver. Tal instituto tem o fito de afastar a aplicação de multa ao contribuinte. "Juros" e "correção monetária" não são excluídos, já que esta integra o valor do tributo, enquanto aqueles compõem o traço remuneratório do capital. A doutrina, a par da jurisprudência em consolidação, defende a exclusão de qualquer penalidade sobre a irregularidade autodenunciada, excluindo-se tanto as multas moratórias ou substanciais quanto as multas punitivas ou formais. A posição da doutrina acerca do dispositivo em comento define tal comando como incompatível com qualquer punição, sendo a autodenúncia hábil a extinguir a punibilidade das infrações, na seara criminal. É que absolver administrativamente, de um lado, e condenar criminalmente, de outro, mostra-se incompatível com a ideia de Estado de Direito.

Vale salientar que o êxito da denúncia espontânea dar-se-á quando o Fisco for comunicado da infração ou receber o pagamento do gravame devido antes de começado qualquer procedimento fiscal. A formalização do início do procedimento é verificada pelo Termo de Início de Fiscalização, mencionado no art. 196 do CTN. Todavia, a espontaneidade ficará prejudicada apenas no tocante ao tributo objeto da fiscalização, podendo ser considerada válida em relação a dívidas tributárias diversas.

Relevante citar que o art. 138 do CTN comporta semelhança com o instituto da consulta fiscal que, enquanto pendente, mantém o contribuinte-consulente a salvo de penalidades pecuniárias (art. 161, § 2.º, do CTN).

Súmula 360 do STJ: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Súmula 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Súmula 208 do TFR: A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de

parcelamento, não configura denúncia espontânea.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 2. O STJ firmou entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente recolhimento do tributo fora do prazo legal, já que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 88.344/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 17.12.2013, *DJe* 07.02.2014).

- "(...) 1. A denúncia espontânea autoriza o afastamento tanto da multa moratória quanto da multa punitiva, pois o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN não veicula qualquer distinção dessa natureza. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.086.051/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 18.05.2010, *DJe* 02.06.2010).

- "Tributário. Parcelamento de débito. Denúncia espontânea. Inaplicabilidade. Recurso repetitivo. Art. 543-C do CPC. 1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário. 2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Res. 8/2008 do STJ" (STJ, 1.ª Seção, REsp 1.102.577/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 22.04.2009, *DJe* 18.05.2009).

- "(...) 4. A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra ínsita no art. 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0017696-97.1999.4.03.6100, Rel. Des. Federal Márcio Moraes, j. 06.11.2014, *DJF* 13.11.2014).

- "(...) 5. Restou consolidado no âmbito do STJ o entendimento de que a benesse prevista pe art. 138 do CTN não tem o condão de afastar a multa por infrações administrativas decorrentes do atraso no cumprimento das obrigações fiscais. 6. Nessa medida, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração desacompanhada do pagamento não caracteriza denúncia espontânea, remanescendo hígida a cobrança da multa moratória. (Súmula 360 do STJ). (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0019535-74.2010.4.03.6100, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 23.10.2014, *DJF* 31.10.2014).

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) O adquirente de estabelecimento industrial ou

comercial responderá, integralmente, pelos débitos tributários, relativos ao fundo de comércio adquirido, devidos até a data da aquisição, se

(A) o alienante comunicar ao Fisco a alienação, dentro do prazo de 10 dias.

(B) o alienante cessar imediatamente a exploração de comércio, indústria ou atividade.

(C) o alienante não tiver patrimônio suficiente para saldar as pendências.

(D) o Fisco tiver manifestado oposição à transferência do estabelecimento, nos 30 dias seguintes à data da operação.

Resposta: B

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Leia as afirmativas abaixo e responda.

Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I. os avós e os pais, pelos tributos devidos por seus filhos e netos menores.

II. os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados.

III. os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes.

IV. o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

É correto o que se afirma:

(A) apenas nas afirmativas III e IV.

(B) apenas nas afirmativas II, III, e IV.

(C) apenas na afirmativa III.

(D) apenas nas afirmativas I, II e III.

Resposta: B

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) Sobre o crédito tributário, é correto afirmar:

(A) O depósito do crédito tributário não equivale ao lançamento tributário para fins de constituição da dívida, uma vez qu não há a participação da autoridade administrativa na homologação ou não do valor depositado.

(B) A concessão de liminar em mandado de segurança de natureza preventiva impede a constituição do crédito tributári pois obsta a prática de atos tendentes à sua cobrança.

(C) Nas hipóteses de alienação judicial do imóvel, para fins de ITBI, seu valor venal corresponde ao seu valor de mercac naquela oportunidade e não ao valor pelo qual foi arrematado em hasta pública.

(D) a arrematação de imóvel em hasta pública afasta a responsabilidade do adquirente no adimplemento dos créditos tributários que recaiam sobre o bem, salvo nos casos em que haja expressa menção da existência de débitos fiscais no edital.

(E) O benefício da denúncia espontânea se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, ainda que pagos a destempo, desde que em montante integral.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO/2015) A responsabilidade tributária

(A) é atribuída expressamente por lei à terceira pessoa, que não praticou o fato gerador, mas que está a ele vinculado, podendo ser exclusiva ou supletiva à obrigação do contribuinte.

(B) é atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária que pratica o fato gerador.

(C) é do contribuinte quando a lei lhe impõe esta obrigação, mesmo que não pratique o fato gerador.

(D) pode ser atribuída a terceiro estranho ao fato gerador através de contrato particular firmado entre o contribuinte e terceiro.

(E) independe de qualquer vínculo jurídico entre o terceiro e o contribuinte, bastando que haja expressa disposição legal ou convenção entre as partes.

Resposta: A

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) Considere as proposições a seguir, com base no CTN:

I. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento f se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

II. A observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

III. A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

Está correto o que se afirma em

(A) III, apenas.

(B) I, apenas.

(C) I, II e III

(D) II e III, apenas.

(E) I e II, apenas.

Resposta: C

(CESPE/Juiz Substituto/TJ-PB/2015) Uma empresa foi multada por auditor do estado, em fiscalização que tinha por objeto o ICMS, por não apresentar notas fiscais relativas à circulação de mercadorias. A empresa alegou que não dispunha das notas porque um diretor as havia subtraído para prática de fraude em proveito próprio. Informou ainda que, devido à fraude, esse dirigente havia sido condenado por furto, falsidade ideológica e sonegação, com sentença penal transitada em julgado.

Acerca da responsabilidade pela multa nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

(A) O diretor não poderá ser responsabilizado no âmbito tributário pela não apresentação das notas fiscais, pois a obrigação acessória pela guarda das notas é da empresa.

(B) Há responsabilidade solidária entre o diretor e a empresa no que se refere ao pagamento da multa, uma vez que o fato ilícito beneficiou a ambos.

(C) Por se tratar de infração com dolo específico, a responsabilidade é pessoal do diretor.

(D) Em razão da condenação penal transitada em julgado do diretor, nem ele nem a empresa poderão ser autuados administrativamente, sob pena de ofensa ao princípio do *ne bis in idem*.

(E) O pagamento da multa deve ser feito pela empresa, que, no entanto, poderá promover ação regressiva contra o ex-diretor.

Resposta: C

(CESPE/TRF-5.ª Região/Juiz Federal Substituto/2015) A respeito de responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

(A) A responsabilidade tributária derivada é aquela que é transferida a terceiro que tenha ligação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação, sem que decorra de expressa previsão legal.

(B) A responsabilidade tributária originária é aquela que ocorre com o inadimplemento da obrigação tributária por parte d contribuinte.

(C) A responsabilidade tributária por infração a lei tributária praticada por pessoa na gestão de sociedade limitada ficará adstrita ao capital social devidamente integralizado.

(D) A responsabilidade tributária por infração implica solidariedade da sociedade com o gestor que cometer infração no pagamento dos tributos.

(E) A sujeição passiva indireta pode ser fruto de uma responsabilidade por sucessão, o que caracteriza uma das modalidades de responsabilidade por transferência.

Resposta: E

(NC-UFPR/Procurador/Prefeitura de Curitiba – PR/2015) Nos termos do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Sobre a sujeição passiva tributária, assinale a alternativa correta.

(A) Admite-se a exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração quando a referida denúnc for acompanhada do pagamento da dívida, admitindo-se, para esse fim, nos termos de jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, o parcelamento.

(B) A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específic dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

(C) O inadimplemento tributário enseja a responsabilização do sócio-administrador.

(D) O sócio-administrador responde pelas dívidas tributárias e não tributárias da sociedade empresária em caso de falência.

(E) Na responsabilidade por substituição para trás, o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormer é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida.

Resposta: B

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-MS/2015) De acordo com as disposições do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que

(A) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direita com o fato gerad

(B) a responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, independe da intençãc do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

(C) a solidariedade passiva tributária comporta benefício de ordem.

(D) a obrigação acessória é sempre dependente da prévia existência da obrigação principal.

(E) a capacidade tributária passiva depende de estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

Resposta: B

(FCC/Juiz Substituto/TJ-SC/2015) Lukas, domiciliado em cidade do interior catarinense, é proprietário de imóvel residencial, que valia, em 2012, R$ 200.000,00. Em 2013, esse imóvel passou a valer R$ 240.000,00, em razão da obra pública realizada pela Prefeitura Municipal, e que resultou na referida valorização. A Prefeitura Municipal instituiu, lançou e cobrou contribuição de melhoria dos contribuintes que, como Lukas, tiveram suas propriedades valorizadas. O mesmo Município catarinense, a seu turno, com base em lei municipal, lançou e cobrou, em 2013, a taxa decorrente da prestação de serviço público de recolhimento de lixo domiciliar, tendo como fato gerador o recolhimento do lixo produzido individualmente, nos imóveis residenciais localizados naquele Município. O Município catarinense lançou e cobrou essa taxa de Lukas, em relação ao mesmo imóvel acima referido. Neste ano de 2015, Lukas recebeu uma excelente oferta pelo seu imóvel e está pensando em vendê-lo. Ocorre, porém, que não pagou a contribuição de melhoria lançada pela municipalidade, nem a taxa lançada pelo Município. Em razão disso, com base nas regras de responsabilidade por sucessão estabelecidas no CTN,

(A) tanto o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria, como o relativo à taxa, se sub-rogarão na pessoa do adquirente, na proporção de 50% do valor lançado.

(B) o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria não se sub-rogará na pessoa do adquirente, mas o relativo à taxa sim, salvo se constar do título aquisitivo a sua quitação.

(C) tanto o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria, como o relativo à taxa, se sub-rogarão na pessoa do adquirente, salvo se constar do título aquisitivo a sua quitação.

(D) nem o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria, nem o relativo à taxa, se sub-rogará na pessoa do adquirente.

(E) o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria se sub-rogará na pessoa do adquirente, salvo se constar do título aquisitivo a sua quitação, mas o relativo à taxa não.

Resposta: C

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) O Estado do Pernambuco lavrou auto de infração contra a empresa Redealegre, cobrando-lhe ICMS e multa, sob o fundamento de que promoveu saída de mercadoria sem o devido recolhimento do imposto. Notificada, a Redealegre apresentou impugnação e os recursos administrativos cabíveis, mas o auto de infração foi mantido na esfera administrativa. Ocorre que a empresa, nesse período, enfrentando problemas financeiros e não conseguindo saldar suas obrigações, teve sua falência decretada. No caso hipotético, o Estado do Pernambuco, ao promover a cobrança do débito fiscal, deverá acionar

(A) o sócio, já que a decretação da falência da empresa Redealegre constitui hipótese de dissolução irregular da sociedade, o que enseja a sua responsabilidade solidária.

(B) o sócio, pois a inadimplência das obrigações tributárias por parte da empresa constitui infração legal e enseja a sua responsabilidade solidária.

(C) o sócio, pois a decretação da falência da empresa é situação apta a demonstrar que ele agiu com culpa, na medida em que se presume que não agiu com zelo na administração da empresa Redealegre.

(D) a massa falida da empresa Redealegre, pois a decretação da falência não caracteriza dissolução irregular da sociedade, não representando infração legal apta a viabilizar o acionamento automático do sócio.

(E) a massa falida da empresa Redealegre, pois, por força do princípio da separação patrimonial, somente a empresa responde por suas dívidas, não podendo o seu sócio ser responsabilizado por elas.

Resposta: D

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) A respeito da responsabilidade tributária, é correto afirmar que

(A) o espólio é pessoalmente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da abertura da sucessão.

(B) os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, ainda que conste do título a prova de sua quitação.

(C) há responsabilidade pessoal dos sucessores a qualquer título pelos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da partilha, a qual não está limitada ao montante do quinhão do legado.

(D) de acordo com previsão expressa do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, ainda que não vinculada ao fato gerador da obrigação.

Resposta: A

(FUNCAB/Auditor Fiscal/SEFAZ-BA/2014) Considerando os temas “obrigação tributária” e “responsabilidade tributária”, assinale a alternativa correta.

(A) O contribuinte é sujeito passivo indireto e o responsável tributário é sujeito passivo direto.

(B) O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até o dia imediatamente anterior ao falecimento.

(C) A responsabilidade tributária por infrações não é elidida quando provada a ausência de culpa ou dolo do agente.

(D) A obrigação tributária acessória é uma prestação designativa do ato de pagar, afeta ao tributo e à multa.

(E) São pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente somente pelos impostos relativos aos bens adquiridos o remidos.

Resposta: C

(CESPE/Procurador do Estado Substituto/PGE-PI/2014) Assinale a opção correta com base nas disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

(A) A definição do fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória submete-se à reserva de lei em sentido formal: na primeira espécie obrigacional, a sua ocorrência dá ensejo a uma obrigação de dar; na segunda, há o surgimento de uma obrigação de fazer e não fazer.

(B) A responsabilidade solidária em direito tributário pode ser classificada em natural – quando determinadas pessoas têm interesse comum na situação retratada no fato gerador da obrigação tributária – ou legal – quando expressamente determinada por lei –, sendo o benefício de ordem admitido para ambas as hipóteses.

(C) A sociedade em comum detém capacidade tributária passiva, pois essa condição independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária principal, ainda que, por convenção particular, seja prevista a responsabilidade pessoal dos sócios pelo pagamento de tributos.

(D) A responsabilidade por infrações é elidida pela denúncia espontânea do contribuinte acompanhada do pagamento, ainda que parcial, do crédito tributário devido, não se considerando espontânea a denúncia da prática infracional ocorrida após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

(E) A capacidade tributária ativa não se confunde com a competência tributária, pois aquela pode ser delegada a qualqu pessoa jurídica de direito público ou privado, o que implica a transferência das prerrogativas de cobrança, fiscalização e arrecadação do crédito tributário.

Resposta: C

(CESPE/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-SE/2014) Acerca da responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

(A) Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos que impliquem infração de lei, mas não por aqueles que infrinjam o contrato social ou o estatuto.

(B) A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento da obrigação, pode ser apresentada a qualquer tempo, mesm após o início de processo administrativo ou de medida de fiscalização.

(C) As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN são de três tipos: dos sucessores, de terceiros e por infrações.

(D) Conforme expressamente previsto na CF, a responsabilidade por substituição classifica-se em progressiva e regressiva.

(E) Nos termos do CTN, é subsidiária a responsabilidade dos administradores de bens de terceiros pelos tributos por estes devidos, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Resposta: C

(ESAF/Auditor Fiscal da Receita Federal/Receita Federal/2014) Sobre o princípio constitucional da solidariedade, próprio do direito previdenciário, julgue os itens a seguir, classificando-os como certos ou errados. Em seguida, assinale a opção correta.

I. A solidariedade é a justificativa elementar para a compulsoriedade do sistema previdenciário, pois os trabalhadores sã coagidos a contribuir em razão da cotização individual ser necessária para a manutenção de toda a rede protetiva, e não para a tutela do indivíduo, isoladamente considerado.

II. A solidariedade é pressuposto para a ação cooperativa da sociedade, sendo essa condição fundamental para a materialização do bem-estar social, com a necessária redução das desigualdades sociais.

III. É a solidariedade que justifica a cobrança de contribuições pelo aposentado que volta a trabalhar.

IV. A solidariedade impede a adoção de um sistema de capitalização pura em todos os segmentos da previdência social.

(A) Apenas I está correta.
(B) Apenas I e II estão corretas.
(C) Apenas I, II e III estão corretas.
(D) Apenas II e III estão corretas.
(E) Todos os itens estão corretos.

Resposta: E

TÍTULO III
CRÉDITO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

O crédito tributário (art. 139 do CTN) torna-se exigível a partir do lançamento tributário, que é o ato administrativo pelo qual se dá exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (*quantum debeatur*) e qualificando-a (*an debeatur*). Neste momento, a relação jurídico-tributária passa a ser vista pelo contribuinte como obrigação tributária e pelo Fisco como crédito tributário. Dessa maneira, o crédito tributário é a obrigação tributária quando líquida e certa, realizada através do lançamento. Em resumo, para existir lançamento e, portanto, crédito tributário, é necessário que

exista fato gerador e, por conseguinte, obrigação tributária.

Súmula 437 do STJ: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo REFIS pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.

CAPÍTULO II
Constituição de Crédito Tributário

Seção I
Lançamento

O lançamento, que está conceituado no art. 142 do CTN, é o ato por meio do qual se declara a obrigação tributária proveniente do fato gerador, operando-se efeitos *ex tunc*, em total consonância com o princípio da irretroatividade tributária. Daí falar-se na feição declaratória do lançamento. A bem da verdade, é o fato gerador que opera efeitos *ex nunc*, por se tratar de ato criador de direitos e deveres, configurando-se como um ato constitutivo. Todavia, diz-se que o lançamento "constitui o crédito tributário", o que lhe revestiria da feição constitutiva do crédito. Portanto, podemos considerar lançamento como um instrumento de natureza jurídica mista – constitutivo (do lançamento) e declaratório (da obrigação tributária).

Súmula Vinculante 24 do STF: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto

no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

Súmula 577 do STF: Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula 397 do STJ: O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Súmula 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Define o art. 142 do CTN que o lançamento é procedimento de exigibilidade do tributo, mostrando-se como atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo assim, o lançamento rechaça a discricionariedade em seu processo de formação.

Ademais, o lançamento, por ser vinculado, exige a feição escrita, não se admitindo o "lançamento verbal".

Contudo, o lançamento não é ato autoexecutório. Assim, o contribuinte pode desviar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativa ou judicialmente, não podendo ser alvo implacável de atos autoexecutáveis de coerção, que o pressionem a efetuar o recolhimento do gravame.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Existem situações em que o valor da base da cálculo do tributo vem transcrito em moeda estrangeira, tornando-se indispensável a sua conversão em moeda nacional. A oscilação do câmbio demanda que seja necessária, portanto, a demarcação da taxa a ser utilizada. Os preceitos do referido dispositivo acenam para a utilização dos elementos incidentes do momento do fato gerador. Dessa forma, a conversão da base de cálculo utilizar-se-á da taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato tributável.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2.º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da irretroatividade tributária impõe que a lei deve abranger fatos geradores posteriores à sua edição. Não deve a lei, desse modo, retroceder com a finalidade de abarcar situações pretéritas, sob pena de se verificar uma retroatividade. Será aplicada, portanto, a lei vigente no momento do fato gerador. O art. 144, *caput*, do CTN, dá amparo à premissa da

irretroatividade tributária, também com respaldo constitucional (art. 150, III, *a*, da CF).

Logo, o lançamento atesta a ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente, o que lhe atribui uma feição declaratória, com efeitos *ex tunc* (art. 142 do CTN). Todavia, a lei nova que regula formalidades ou aspectos formais da cobrança do tributo, ou seja, sendo inábil a alterar, criar ou extinguir direitos materiais, como definição de sujeito passivo, hipótese de incidência, valor da dívida etc., deverá ser aplicada retroativamente. Nessa esteira, os aspectos formais ou procedimentais que cercam o lançamento não influem decisivamente a ponto de afastarem a lei vigente na época do lançamento, como se pode notar do art. 144, § 1.º, do CTN. Ver STJ: RE 558.633.

Em síntese, conforme disposição legal, são hipóteses de retroação da norma, com utilização da lei vigente à época de lançamento: a) legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; b) legislação que amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas; c) legislação que outorgue ao crédito maiores privilégios ou garantias, salvo no caso de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Além disso, ressalte-se que o disposto no art. 144, § 2.º, do CTN, da mesma maneira que o parágrafo que o antecede, afasta a aplicação do *caput* do disposto em análise, ou seja, o próprio princípio da irretroatividade tributária. Refere-se a situações adstritas aos tributos lançados por período certo de tempo ou com fatos geradores periódicos, como IPTU, IPVA, e ITR. Nesses tributos, a lei pode, valendo-se de ficção jurídica, definir um momento específico de acontecimento do fato gerador. Dessa forma, a legislação aplicável será aquela vigente na data predeterminada, não respeitando a premissa da "lei do momento do fato gerador".

Quando se quer afirmar que "o disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido", orienta-se, em verdade, para uma ressalva à conhecida regra da aplicação da lei do momento do fato gerador. Entretanto, a tal ressalva não tem o condão de contrariar frontalmente a regra, uma vez que prevalecerá a mera aplicação da lei – não a contemporânea do fato gerador, mas a que fixar expressamente a data em que tal fato imponível se considerar ocorrido.

Continuando o estudo da irretroatividade tributária, passemos, então, a analisar o art. 106 do CTN, que traz "exceções" ao dispositivo.

O referido artigo sinaliza que a retroação poderá ocorrer em duas situações:

a) *lei interpretativa* (art. 106, I, do CTN), em qualquer caso, que é aquela que se limita a expli o entendimento ofertado à outra norma jurídica. É conhecida por *interpretação autêntica, legal ou legislativa*;

b) *lei mais benéfica* (art. 106, II, *a*, *b*, e *c*, do CTN), no âmbito do direito tributário penal, desd que o ato não esteja definitivamente julgado, ou seja, já decidido na órbita administrativa

e/ou na judicial, conforme a orientação do STJ (REsp 189.094/SP-1999 e REsp 187.051/SP-1998). Na análise das alíneas *a* e *b* do inciso II do dispositivo ora estudado, parece-nos que houve redundância, pois seus conteúdos são quase idênticos. A alínea *c*, por sua vez, contempla o *princípio da benignidade*, ou seja, uma lei contemporânea do lançamento elide os efeitos da lei vigente na época do fato gerador, caso aquela estabeleça um percentual de multa inferior ao previsto nesta. Trata-se da aplicação da *lex melius* ou *retroatio in melius* (STJ, REsp 182.416-SP).

Súmula 577 do STF: Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

- "(...) Nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária se aplica aos fatos geradores futuros e pendentes, não se aplicando, portanto, a fatos geradores pretéritos, salvo nas hipóteses do art. 106 do CTN, o que não é o caso dos autos. Tal conclusão também se extrai do *caput* do art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.488.517/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 04.11.2014, *DJe* 10.11.2014).

- "(...) 1. Conforme prescreve o art. 144 do CTN, o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador da obrigação (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.460.001/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.09.2014, *DJe* 10.10.2014).

- "(...) 5. O art. 144, § 1.º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou forma têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência. (...)" (STJ, 5.ª T., HC 118.849/PB, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 07.08.2012, *DJe* 31.08.2012).

- "(...) Cediço que em matéria tributária deve-se aplicar a lei vigente à data da ocorrência d fato gerador, *ex vi* do art. 144 do CTN, segundo o qual 'o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada'. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0022695-49.2006.4.03.6100, Rel. Des. Federal Marli Ferreira, j. 10.10.2013, *DJF* 18.10.2013).

- "(...) II. A legislação tributária de regência do lançamento é aquela vigente ao fato gerador de modo que é inadmissível sua aplicação retroativa (art. 144 do CTN). (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0202099-97.1996.4.03.6104, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 13.09.2012, *DJF* 27.09.2012).

- "(...) 2. As exceções previstas no § 1.º do art. 144, do CTN, hipóteses permissivas da retroatividade da lei tributária, excluem categoricamente a hipótese em que houver atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. (...)" (TRF-3.ª Reg., 1.ª T., Ap/Reexame Necessário 0013620-98.1997.4.03.6100, Rel. Juíza conv. Silvia Rocha, j. 19.04.2011, *DJF* 05.05.2011).

- "Constitucional. Tributário. Importação: alíquotas: majoração por ato do executivo. Motivação. Ato. Imposto de Importação: fato gerador. CF, art. 150, III, *a* e art. 153, § 1.º. I – Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: CF, art. 153, § 1.º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. II – A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. III. – Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do Dec.-lei 37/1966 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TFR. IV – O que a Constituição exige, no art. 150, III, *a*, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. V – Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, Tribunal Pleno, RE 225.602/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.11.1998, *DJ* 06.04.2001).

- "Tributário. Constitucionalidade da majoração das alíquotas do Imposto de Importação determinada pelo Dec. 1.343/1994. O Plenário do STF, quando do julgamento do RE 225.602, Rel. Min. Carlos Velloso, afastou a alegação de que somente a lei complementar pode fixar as condições e os limites de alteração da alíquota do imposto de importação. Nessa oportunidade deixou-se também consignada a aplicação do referido ato normativo a hipóteses em que o fato gerador é posterior à sua edição. Inexistência de afronta ao art. 150, III, *a*, da CF. Recurso extraordinário não conhecido" (STF, 1.ª T., RE 219.893/RN, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02.02.1999, *DJ* 28.05.1999).

- "Recurso extraordinário. Constitucional. Contribuição Social sobre o Lucro das Empresas Lei 7.856/1989. Majoração de alíquota. Incidência: exercício financeiro de 1990, ano-base de 1989. Impossibilidade. I – Art. 2.º, *caput*, da Lei 7.856, de 24.10.1989. Ofensa ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, *a*, CF) decorrente da inexigibilidade das contribuições sociais dentro do prazo de noventa dias da publicação da Lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*, da CF. II – A Lei 7.856/1989, majorando a alíquota da Contribuição Social sobre o lucro das empresas

de 8% para 10%, somente entraria em vigor noventa dias depois de sua publicação, sendo inalcançável pelo aumento de alíquota, por conseguinte, o resultado do balanço apurado em 31.12.1989, vez que o princípio constitucional da irretroatividade não pode ser elidido por disposições de lei ordinária. Recurso extraordinário conhecido, mas improvido" (STF, 2.ª T., RE 195.712/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 18.12.1995, *DJ* 23.02.1996).

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A expressão "regularmente notificado" trazida no *caput* do art. 145 deve ser compreendida como a comunicação oficial. Assim sendo, o lançamento traz a presunção de completude, após a notificação dirigida ao contribuinte ou responsável. Entretanto, os incisos do referido dispositivo trazem situações que representam exceções à norma anunciada., Ou seja, representam situações de reversibilidade legalmente previstas. São elas:

a) Impugnação do sujeito passivo: ocorre quando o sujeito passivo não concorda parcial ou totalmente com o lançamento efetuado. Ou seja, é uma defesa ou reclamação, apresentada na órbita administrativa, implicando na instauração de fase litigiosa do procedimento.

b) Recurso de ofício: em processo civil é conhecido como "reexame necessário" e representa

possibilidade de alteração da decisão de primeira instância que trouxer situações favoráveis ao reclamante. Atente para o art. 34, I e II, do DL 70.235/1972, que trata especificamente do tema:

"Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I – exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II – deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência".

Assim como a impugnação do sujeito passivo, o recurso de ofício é conjectura litigiosa de modificação de lançamento.

c) Iniciativa de ofício da autoridade administrativa: representa a possibilidade de os lançamentos serem revistos quando a alteração enquadrar-se nos preceitos do art. 149 do CTN, que traz lista taxativa de normas que limitam a competência tributária, e quando o crédito não estiver extinto pela decadência.

Seção II
Modalidades de Lançamento

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1.º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2.º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os

documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida

autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2.º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3.º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O lançamento é ato administrativo vinculado, não autoexecutório e privativo do Fisco, podendo haver, em seu processamento, uma participação maior ou menor do contribuinte no ato de lançar. De acordo com o CTN, são previstas as seguintes espécies de lançamento, em virtude da intensidade dessa participação do contribuinte:

a) lançamento direto, de ofício ou *ex officio* (art. 149, I);
b) lançamento misto ou por declaração (art. 147);
c) lançamento por homologação ou autolançamento (art. 150).

Lançamento direto ou de ofício

O Fisco realiza o lançamento sem o auxílio do contribuinte, uma vez que dispõe de todos os elementos para realizá-lo.

Exemplos: IPTU (lançamento de ofício, por excelência), IPVA, taxas e contribuição de melhoria.

Lançamento misto ou "por declaração"

Nesta espécie, o Fisco constitui o crédito tributário a partir de informações fornecidas pelo contribuinte por meio de declaração, sem as quais o lançamento ficaria prejudicado.

Exemplos: o imposto de importação e o imposto de exportação.

Lançamento por homologação ou "autolançamento"

No lançamento por homologação, o contribuinte participa direta e ativamente de sua formatação (cálculo e pagamento do tributo), cabendo ao Fisco tão somente o procedimento homologatório.

Exemplos: ICMS, IR, IPI, PIS, COFINS, CSLL, entre tantos outros tributos, representando o maior volume de arrecadação.

Súmula 431 do STJ: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Súmula 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Súmula 446 do STJ: Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

- "(...) ICMS. Pauta de valores. A vedação à utilização das pautas e as hipóteses excepciona que permitem o arbitramento da base de cálculo pelo Fisco constam de diplomas infraconstitucionais. Eventual desacerto da tese firmada implicaria tão somente uma ofensa reflexa. Contencioso que repousa no âmbito da legalidade. 1. A pauta de valores só é admitida nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo. Esse dispositivo é empregado quando forem reconhecidamente inidôneos os documentos e as declarações prestados pelo contribuinte. (...)" (STF, 1.ª T., Segundo AgRg no RE 278.248/ES, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 05.03.2013, *DJe* 26.04.2013).

- "(...) Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária s homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito.

(...)” (STF, 1.ª T., AgRg no AgIn 838.302/MG, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 25.02.2014, *DJe* 31.03.2014).

- “(...) 5. O lançamento pode ser revisto se constatado erro em sua feitura, desde que não esteja extinto pela decadência o direito de lançar da Fazenda Pública. Tal revisão pode ser feita de ofício pela autoridade administrativa (art. 145, III, c/c 149, IV, do CTN) e a pedido do contribuinte (art. 147, § 1.º, do CTN). No caso dos autos, os erros contidos na declaração apurados por perícia foram retificados de ofício pela autoridade administrativa, em conformidade com o disposto no art. 147, § 2.º do CTN. (...)” (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.166.893/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 22.06.2010, *DJe* 01.07.2010).

- “(...) 2. É cediço que a modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária não é possível a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1.º, do CTN, em face do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Conduto pode o sujeito passivo da obrigação tributária se valer do Judiciário, na hipótese dos autos mandado de segurança, para anular crédito oriundo de lançamento eventualmente fundado em erro de fato, em que o contribuinte declarou, equivocadamente, base de cálculo superior à realmente devida para a cobrança do Imposto Territorial Rural. (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.015.623/GO, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.05.2009, *DJe* 01.06.2009).

- “(...) 2. Segundo o art. 147, § 1.º, do CTN (aplicável por analogia aos tributos lançados pc homologação), a alteração da declaração somente pode ocorrer antes do lançamento, quando comprovada a ocorrência de erro. (...)” (STJ, REsp 860.596/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 18.09.2008, *DJe* 21.10.2008).

- “(...) 2. O STJ entende que não há que se confundir a pauta fiscal – valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo – com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento, da mesma forma como também não se pode confundi-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8o. da LC 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária para frente, levando em consideração dados concretos de cada caso. Precedente: RMS 18.677/MT, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* 20.06.2005, p. 175. (...)” (STJ, 1.ª T., AgRg no AgRg no Ag em REsp 350.678/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 11.03.2014, *DJe* 19.03.2014).

- “(...) 1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6.º, da Lei 8.212/1991 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável. (...) 3. O art. 33, § 6.º, da Lei 8.212/1991 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade

real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.377.943/AL, Rel. Min. Humberto Martins, j. 19.09.2013, *DJe* 30.09.2013).

- "Tributário. ICMS. Recolhimento antecipado. Pauta Fiscal de valores. Ilegalidade. Art. 14 do CTN. Arbitramento da base de cálculo. Indícios de subfaturamento. Necessidade de anterior e regular processo administrativo. 1. Discute-se nos autos a legalidade da aplicação da pauta fiscal para a fixação da base de cálculo de ICMS sem necessidade de prévia instauração de procedimento administrativo. 2. O Tribunal de origem considerou que a constatação de flagrante discrepância entre o valor de mercado dos produtos transportados e aquele posto nas Notas Fiscais indica subfaturamento e traduz, em princípio, a prática da infração fiscal prevista na legislação de regência. Consignou, outrossim, a legalidade do arbitramento previsto no art. 148 do CTN com posterior instauração, pela Fazenda Pública, do processo administrativo fiscal. 3. A jurisprudência desta Corte que entende pela ilegalidade do regime de pauta fiscal, haja vista que o arbitramento previsto no procedimento encartado no art. 148 do CTN somente por se dar após a instauração de processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. Agravo regimental improvido" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.363.312/MT, Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.05.2013, *DJe* 24.05.2013).

- "(...) 3. A constituição do crédito tributário, instituto relacionada à decadência, pode ser objeto de revisão pela autoridade fiscal, nas hipóteses do art. 149 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.413.028/RO, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 05.08.2014, *DJe* 13.10.2014).

- "(...) 2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o pagamento do tribu é antecipado pelo contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, tendo a Fazenda Pública, em regra, cinco anos para homologar o pagamento antecipado, a contar da ocorrência do fato gerador. 3. Todavia, nessa modalidade de lançamento por homologação, quando o contribuinte deixa de declarar e antecipar o pagamento do tributo devido, não há o que ser homologado pelo Fisco, dando espaço à figura do lançamento direto substitutivo a que alude o art. 149 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.145.116/PR, Rel. Min. Og Fernandes, j. 22.04.2014, *DJe* 07.05.2014).

- "(...) 5. Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, I, do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., EDcl no REsp 1.384.832/RN, Rel. Min. Humberto Martins, j. 18.03.2014, *DJe* 24.03.2014).

- "(...) 2. Esta Corte entende que, nos termos dos art. 145, III, e 149, VIII, e parágrafo único, ambos do CTN, a revisão do lançamento tributário é perfeitamente possível desde que realizada dentro do prazo decadencial. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 397.178/ES, Rel. Min. Humberto Martins, j. 11.02.2014, *DJe* 20.02.2014).

- "(...) I – Consoante entendimento desta Corte Especial 'para as ações ajuizadas a partir de 09.06.2005, aplica-se o art. 3.º, da LC 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1.º, do CTN' (EREsp 1265939/SP). (...)" (STJ, Corte Especial, AgRg nos EDiv em REsp 1.302.042/SP, Rel. Min. Gilson Dipp, j. 01.07.2014, *DJe* 05.08.2014).

- "(...) 1. A apresentação de DIPJ, como todo e qualquer documento declaratório de constituição de dívida tributária inserido dentro da sistemática do lançamento por homologação, não exclui a possibilidade de o Fisco, no uso do poder/dever que lhe resguarda o art. 150, § 4.º, c/c arts. 142 e 149, todos do CTN, efetuar o lançamento de ofício do tributo, a fim de homologar ou não o autolançamento efetuado unilateralmente pelo contribuinte. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 312.411/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 06.05.2014, *DJe* 12.05.2014).

(Instituto Excelência/Procurador Jurídico Legislativo Câmara de Santa Rosa – RS/ 2017) Em se tratando do Código Tributário Nacional, em especial na seção II, como as modalidades de lançamento é efetuado?

(A) Pode ser efetuada por cálculos do tributo, autoridade administrativa indispensável á efetivação.

(B) Pode ser efetuado sobre declarações, lançamentos do sujeito ativo sobre o valor tributário de cada um.

(C) É efetuado com base na declaração do sujeito passivo, ou de terceiro na forma de legislação tributaria, presta á autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis á sua efetivação.

(D) É efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou ativo na forma de legislação tributaria quando um ou outro presta serviços administrativos, informações sobre os fatos quanto á sua efetivação.

Resposta: C

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) Quando o contribuinte deve antecipar o pagamento de imposto, sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, e aguardar a ratificação de sua atividade, de modo expresso ou tácito, tem-se o seguinte:

(A) lançamento por homologação.

(B) pagamento em consignação.

(C) lançamento por declaração ou misto.

(D) lançamento de ofício.

Resposta: A

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Sobre a medida cautelar fiscal, assinale a opção incorreta.

(A) Independe da prévia constituição do crédito tributário quando o devedor, caindo em insolvência, aliena ou tenta aliena bens.

(B) Produz, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

(C) O prazo de contestação é de 15 (quinze) dias.

(D) A sentença proferida na medida cautelar fiscal não faz coisa julgada, relativamente à execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, salvo se acolhida a alegação de qualquer modalidade de extinção da pretensão deduzida.

(E) Pode ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário.

Resposta: A

(CESPE/Advogado da União/AGU/2015) Por ser tributo sujeito ao autolançamento, não será admitida a repetição de indébito, podendo o valor pago a maior ser utilizado pelo contribuinte em futura compensação com outros créditos tributários.

Resposta: Errado

(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL/2015) O fato gerador do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis urbanos localizados em um determinado Município do Estado de Alagoas ocorre no dia 1.º de janeiro de cada ano. Considere:

– o IPTU desse Município é imposto lançado de ofício;

– sábados, domingos e os dias 1.º de janeiro são dias em que as repartições públicas não funcionam; e

– os dias 1.º de janeiro de 2010, 1.º de janeiro de 2011 e 1.º de janeiro de 2016 são, respectivamente, sexta-feira, sábado sexta-feira novamente.

É correto afirmar, com fundamento nas regras do CTN, que o último dia para se proceder ao lançamento do IPTU, cujo fato gerador ocorreu em 1.º de janeiro de 2010,

(A) foi o dia 02 de janeiro de 2015, uma sexta-feira.

(B) foi o dia 31 de dezembro de 2014, uma quarta-feira.

(C) será o dia 04 de janeiro de 2016, uma segunda-feira.

(D) foi o dia 1.º de janeiro de 2015, uma quinta-feira.

(E) será o dia 1.º de janeiro de 2016, uma sexta-feira.

Resposta: C

(FGV/Auditor Substituto/TCE-RJ/2015) Lei de um estado da Federação, publicada no dia 28 de dezembro, diminui a alíquota geral do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de 18% para 16%. Um contribuinte vendeu mercadorias ao longo do mês de dezembro até o dia 28 e calculou o ICMS pela alíquota de 18%. O prazo para recolhimento do ICMS relativo ao mês de dezembro é 10 de janeiro. Diante do exposto, o contribuinte:

(A) deverá refazer o cálculo do imposto, por conta da retroatividade benigna;

(B) deverá refazer o cálculo, por conta do princípio da segurança jurídica;

(C) não deverá refazer o cálculo do imposto, pois o fato gerador já estava completo;

(D) deverá refazer o cálculo do imposto, pois o fato gerador ainda estava pendente;

(E) não deverá refazer o cálculo do imposto, pois somente lei complementar pode determinar a eficácia retroativa.

Resposta: C

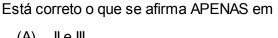
(FCC/Procurador Autárquico/MANAUSPREV/2015) O Código Tributário Nacional contém normas jurídicas atinentes ao lançamento e ao crédito tributário. De acordo com esse código, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de

I. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

II. qualquer situação que suspenda a exigibilidade do crédito tributário.

III. recurso de ofício.

IV. impugnação oferecida pelo sujeito passivo.

Está correto o que se afirma APENAS em

(A) II e III.
(B) II, III e IV.
(C) I e II.
(D) I e III.
(E) I, III e IV.

Resposta: E

(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO/2015) Segundo o Código Tributário Nacional é possível a revisão do lançamento com a consequente modificação do crédito tributário, de ofício pela autoridade administrativa. Neste caso,

(A) é situação específica da modalidade de lançamento por homologação, quando o sujeito passivo já fez o pagamento antecipado, prestou as declarações necessárias e o Fisco vai homologar ou não o pagamento.
(B) somente é possível a revisão do lançamento na modalidade de lançamento de ofício.
(C) o lançamento somente pode ser revisto de ofício enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.
(D) admite-se apenas a revisão de ofício nas hipóteses de lançamento por declaração, quando se comprove que houve dolo, fraude ou simulação.
(E) se o lançamento foi de ofício não cabe sua revisão pela autoridade administrativa, tendo em vista que a mesma já exerceu seu direito à fiscalização do fato gerador.

Resposta: C

(CESGRANRIO/Profissional Júnior/Petrobras/2015) Sr. X declarou, por força de disposição legal, valores a tributar, gerando o pagamento de expressivos valores ao Fisco. No caso do lançamento por declaração, surge a aplicação ao contribuinte do denominado dever de

(A) adequação.
(B) valoração.
(C) colaboração.
(D) antecipação.
(E) creditação.

Resposta: C

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) A empresa Pilsen explora atividade de comércio de cervejas e, em junho de 2013, entregou a Guia de Informação e Apuração do ICMS, que é um tributo sujeito a lançamento por homologação, relativo a novembro de 2012, cujo vencimento era em dezembro de 2012, sem, no entanto, recolher qualquer quantia a esse título. Diante da situação hipotética, o Estado do Pernambuco deverá

(A) constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, até janeiro de 2019.
(B) constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, até janeiro de 2018.
(C) constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, até dezembro de 2017.
(D) promover ação para a cobrança do crédito tributário até junho de 2018.
(E) promover ação para a cobrança do crédito tributário até dezembro de 2017

Resposta: D

(VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador-Geral/Prefeitura de Caieiras – SP/2015) Nos termos do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo à

homologação, será ele de cinco anos. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Referido prazo conta-se

(A) da constituição do crédito tributário.
(B) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.
(C) da ocorrência do fato gerador.
(D) da notificação para pagamento.
(E) do mesmo dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

Resposta: C

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) É correto afirmar que o lançamento, disciplinado pelo Código Tributário Nacional

(A) não é ato privativo da autoridade administrativa e pode, portanto, ser delegado ao contribuinte.
(B) é um procedimento administrativo facultativo.
(C) é um procedimento administrativo discricionário.
(D) é um procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal pode aplicar penalidade.

Resposta: D

(PGR/Procurador da República/2015) Aponte a opção verdadeira:

(A) A obrigação tributária acessória é instituída mediante lei ou ato normativo de igual hierarquia a vista do principio constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5.º, II);
(B) O fato gerador de um tributo deve recair necessariamente sobre uma das tradicionais bases econômicas de tributação, tais como renda, patrimônio e consumo;
(C) São tributos lançados por declaração: no âmbito federal, Imposto de Importação sobre Bagagem Acompanhada e, n plano municipal, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI;
(D) Tributo cujo lançamento se da por homologação, com o seu pagamento, a extinção definitiva do crédito tributário fica submetida a condição suspensiva.

Resposta: C

CAPÍTULO III
Suspensão do Crédito Tributário

O CTN, em seu art. 151, enumera os seguintes casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

I – Moratória;

II – Depósito do montante integral;

III – Reclamações e recursos administrativos;

IV – Concessão de liminar em mandado de segurança ou em cautelar;

V – Concessão de tutela antecipada em outras ações;

VI – Parcelamento.

Como recurso de memorização, sugerimos a palavra MO-DE-RE-CO-PA, indicadora das sílabas iniciais das causas suspensivas. Observe a legenda:

- MO = MOratória
- DE = DEpósito do montante integral
- RE = REclamações e REcursos administrativos
- CO = COncessão de liminar em mandado de segurança e COncessão de tutela antecipada em outras ações
- PA = PArcelamento

Súmula Vinculante 21 do STF: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 266 do STF: Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

Súmula 510 do STF: Praticado o ato por autoridade, no exercício de competência delegada, contra ela cabe o mandado de segurança ou a medida judicial.

Súmula 112 do STJ: O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

Súmula 373 do STJ: É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 437 do STJ: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo REFIS pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.

Seção I
Disposições Gerais

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

A moratória é a dilatação legal do prazo de pagamento e é regulada pelo CTN em seus arts. 152 a 155, diferentemente do que ocorre com as demais causas suspensivas, cujo tratamento é inexistente.

Até a LC 104/2001, que introduziu o parcelamento como causa de suspensão do crédito tributário, a moratória acabava sendo a forma mais comum de parcelamento do crédito tributário.

A moratória é concedida por meio de lei ordinária, permitindo ao sujeito passivo que pague em cota única o tributo, porém com vencimento prorrogado.

O art. 152 do CTN confere à moratória duas formas de concessão: a moratória geral e a moratória individual.

Na forma geral, a moratória é concedida por lei, sem a necessidade da participação da autoridade administrativa. Nesta modalidade, podemos distinguir dois tipos de moratória, a saber:

- Autonômica ou autônoma: concedida pelo detentor da competência tributária. Exemplo: moratória do IPI pela União;
- Heterônoma: concedida pela União quanto a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesta modalidade, a União deve, simultaneamente, conceder a moratória a seus tributos e às obrigações de direito privado. Curiosamente, o CTN permite, no campo da moratória, o que a Constituição Federal veda, no campo das isenções. Relembre-se o princípio constitucional da vedação das isenções heterônomas, constante do inc. III do art. 151 da CF.

Na forma individual, a autoridade administrativa concederá o benefício por despacho administrativo, se assim for autorizado o benefício pela lei.

Quanto à territorialidade da moratória, o art. 152 do CTN permite a concessão da moratória de forma total ou parcial.

Na forma total, a moratória é concedida na totalidade do território da autoridade tributária. Já em sua forma parcial, o referido instituto é concedido somente para parte do território da referida autoridade.

O art. 153 do CTN, nos seus incs. I, II e III, trata dos requisitos obrigatórios e facultativos a

serem cumpridos pelo beneficiário da moratória. Por requisitos obrigatórios, entendem-se o prazo e as condições em que se dará a concessão do favor. Já por facultativos, entendem-se os tributos a que se aplica, o número de prestações e os vencimentos e as garantias a serem fornecidas pelo beneficiário.

Por sua vez, o art. 154 trata dos créditos a que a moratória se aplica, quais sejam, os definitivamente constituídos ou cujo lançamento já tenha sido iniciado.

Por fim, a anulação da moratória individual é tratada no art. 155 do CTN. Note-se que a moratória não gera direito adquirido, sendo passível de anulação ou cassação "sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor (...)".

No caso de beneficiário que aja de boa-fé, caberá apenas a cobrança do tributo acrescido de juros. Na hipótese de o beneficiário ter agido com dolo, reza o artigo em estudo que se aplicará a penalidade (multa de ofício) e suspensão do prazo de prescrição, além do tributo e dos juros.

Urge observar, em tempo, que as disposições do art. 155 aplicam-se, também, à isenção (art. 179, § 2.º), à anistia (art. 182) e à remissão (art. 172, parágrafo único).

II – o depósito do seu montante integral;

O instituto do depósito é mais comumente utilizado na via judicial, não o sendo, na via administrativa.

Outrossim, a MP 1.621-30/1997 previu a necessidade de depósito mínimo de 30% do valor atualizado da dívida para que se possa protocolizar recurso perante a segunda instância administrativa federal (depósito recursal).

O texto da Lei 10.522/2002, por sua vez, ao promover alterações no § 2.º do art. 33 do Decreto 70.235/1972, liberou o contribuinte de efetuar depósito recursal em dinheiro, abrindo a possibilidade de arrolamento de bens e direitos. O referido dispositivo foi julgado inconstitucional pela Adin nº 1.976-7."

Por fim, o STF, em sua Súmula 373, tornou ilegítima a exigência de depósito prévio como requisito para a impetração de recurso administrativo, por entender que sua exigência seria obstáculo ao direito de petição e ao direito de recorrer, em especial para grande parcela da população

brasileira.

O depósito integral é um direito do contribuinte, que o utiliza visando à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Entende-se por “integral” o depósito realizado em dinheiro, que engloba o tributo acrescido de juros e multas. Ressalte-se que seu valor será aquele exigido pelo Fisco, e não o pretendido pelo contribuinte.

Vale observar que o contribuinte pode lançar mão do depósito integral mesmo nos casos em que já tenha obtido a suspensão do crédito tributário por outras formas, objetivando, em tal situação, livrar-se da incidência de juros, se o crédito voltar a ser exigível.

Súmula 112 do STJ: O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

Súmula Vinculante 28 do STF: É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

- “(...) 5. Por fim, caso queira manter suspensa a exigibilidade dos créditos discutidos, resguardando-se da incidência de multa de mora e encargos legais, a requerente pode, com esteio no art. 151, II, do CTN, promover o depósito do valor discutido, a fim de que, caso ao final seja vencedora, possa levantá-lo com os acréscimos devidos. (...)” (STF, 1.ª T., AgRg na AC 3.643/RJ, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.06.2014, *DJe* 26.08.2014).

- “(...) 3. A existência de depósitos judiciais realizados pela recorrente para garantir a suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, II, do CTN, especializa a hipótese, pois a eventual desistência da presente ação para formular pedido administrativo acarretaria a conversão dos depósitos em renda para a União. (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.461.382/SP, Rel. Min. Og Fernandes, j. 02.10.2014, *DJe* 13.10.2014).

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode se dar pela via administrativa.

As reclamações e os recursos administrativos representam, em geral, o primeiro passo antes da via judicial, trazendo a vantagem de não imporem ao litigante a incidência das custas judiciais.

Como é sabido, enquanto perdurar a lide no âmbito administrativo, a exigibilidade do crédito tributário permanecerá suspensa, e o contribuinte poderá obter uma certidão positiva com efeito de certidão negativa, conforme o art. 206 do CTN.

Ver STJ: REsp 1.389.892/SP-2013 e REsp 1.372.368/PR-2015.

Súmula Vinculante 21 do STF: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 373 do STJ: É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

A liminar em mandado de segurança sempre existiu como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Até a LC 104/2001, mostrava-se como a única possibilidade de suspensão da exigibilidade, proveniente de ordem judicial, constando do inciso IV do art. 151 do CTN. Com o advento da LC 104/2001, passou-se a ter seis causas suspensivas, conforme se observa adiante, incluindo mais uma causa adstrita à ordem judicial – a concessão de medida liminar ou de tutela, em outras espécies de ação. Veja o dispositivo:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)

Desse modo, atualmente, subsistem duas causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, oriundas de ordens emanadas do Poder Judiciário, quais sejam:

1. a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
2. a concessão de tutela, em outras espécies de ação.

O mandado de segurança designa ação judicial própria à defesa de direito líquido e certo (provado de plano) e violado – ou na iminência de o ser – por ato abusivo de uma autoridade que age com coação (autoridade coatora). Trata-se de ação de rito mandamental com a possibilidade de conferir ao impetrante da ordem uma decisão *initio litis*, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a liminar. Para tanto, o magistrado deverá verificar se estão presentes os pressupostos autorizativos dessa providência inaugural, a fim de que bem prolate a decisão interlocutória respectiva, em consonância com o inciso III do art. 7.º da Lei 12.016/2009, quais sejam:

- relevante fundamento do pedido, também conhecido pela expressão latina *fumus boni juris*;
- ineficácia da medida, caso não seja deferida de imediato, também intitulada *periculum in m*

O ajuizamento do mandado de segurança, com vistas à obtenção da medida liminar, pode se dar antes da ocorrência do lançamento. Trata-se do chamado “mandado de segurança preventivo”. A propósito, é vedada a exclusão do Poder Judiciário da lesão a direito ou sua simples ameaça (art. 5.º, XXXV, da CF). Diante desse cenário, o juiz, ao conceder a liminar, apenas impedirá que o crédito tributário seja coercitivamente exigido, determinando a suspensão de sua exigibilidade, embora sem a constituição pelo lançamento. É o que denominamos “antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário”.

Todavia, ainda que subsistam os mencionados “efeitos de antecipação”, é vedada a expedição de ordem objetivando impedir a autoridade fiscal de promover o lançamento tributário, uma vez que o perigo da demora não pode acarretar prejuízo para o Fisco, que veria esvair-se o prazo para a constituição do seu crédito tributário até que a ação fosse definitivamente julgada. Com efeito, a

causa suspensiva do crédito tributário apenas suspende a sua exigibilidade, não impedindo que ocorra a sua constituição por meio do lançamento.

Sabe-se que o mandado de segurança não é a via adequada para questionar uma lei em tese, sendo esta entendida como a de natureza abstrata, sem vinculação com o contribuinte. Essa afirmação é corroborada na Súmula 266 do STF, que assim dispõe: "Não cabe 'mandado de segurança' contra lei em tese". No entanto, prevalece o entendimento segundo o qual é plenamente possível o mandado de segurança contra a lei tributária, sem qualquer espécie de paradoxo, uma vez que a norma do tributo tem a aptidão de ensejar efeitos concretos na órbita patrimonial dos contribuintes.

> **Art. 5.º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; (...)

Súmula 266 do STF: Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

Súmula 510 do STF: Praticado o ato por autoridade, no exercício de competência delegada, contra ela cabe o mandado de segurança ou a medida judicial.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

Com o novo Código de Processo Civil (CPC/2015) – Lei 13. 105/2015, as medidas cautelares foram extintas, dando lugar à chamada tutela provisória, prevista no artigo 294 e seguintes do CPC/2015, a qual foi dividida em tutelas de urgência (abrangendo as tutelas satisfativas e as tutelas cautelares) e tutelas de evidência.

As tutelas de urgência poderão ser concedidas, desde que haja elementos que demonstrem o *fumus bonis iuris* (probabilidade do direito vindicado) e o *periculum in mora* (perigo de dano ou risco ao resultado útil ao processo). Já as tutelas de evidência poderão ser concedidas independentemente da caracterização do *periculum in mora*, ou seja, basta a demonstração da plausibilidade do direito. Observe dois importantes comandos no CPC/2015:

> Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.
>
> Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

A suspensão do crédito tributário, por meio de tutela concedida em ação judicial, consta expressamente no rol dos incisos do art. 151 do CTN, o que equivale dizer que a extinta “medida cautelar” foi substituída pela atual tutela antecipada antecedente – um tipo de tutela de urgência que pode ser considerada a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Para tanto, o contribuinte deverá pleitear a concessão de medida, que poderá ser declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou anulatória de débito fiscal, conforme o caso, devendo a petição inicial limitar-se ao requerimento da tutela e à indicação do pedido, com a exposição dos fatos e do direito, assim como a demonstração do perigo de dano ou do risco ao resultado útil ao processo, nos termos do artigo 303 do CPC/2015. Após, no prazo legal, deverá aditar a petição inicial com a complementação da argumentação e a juntada de novos documentos, consoante o § 1.º do mencionado artigo.

Ad argumentandum, ao que parece, no entanto, a medida cautelar fiscal permanece vigente. Esta espécie, que tem previsão em legislação própria, visa “obter a indisponibilidade patrimonial dos devedores para com o Fisco até o limite do valor exigido, frustrando com isso a tentativa de ser lesado o Estado, tanto na fase administrativa como na judicial de cobrança”. Com efeito, para certas situações em que o Fisco verifique risco de tornar ineficaz a execução fiscal, a legislação brasileira prevê a ação ou medida cautelar fiscal. Esta não se confunde com as cautelares extintas pelo CPC/2015.

- "(...) 1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que, mesmo antes do advento da LC 104/2001, que acrescentou o inc. V ao art. 151 do CTN, mostrava-se cabível a ação cautelar para suspender a exigibilidade do crédito tributário, independentemente da realização do depósito do montante integral do débito. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 449.806/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 14.10.2014, *DJe* 30.10.2014).

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

O parcelamento se caracteriza pelo ato do contribuinte, após requerimento à autoridade administrativa, de conduzir recursos de forma não integral ao Fisco. A providência gera a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O parcelamento reveste-se da natureza de uma moratória, pois os pagamentos se dão após o vencimento dos créditos tributários, em geral de forma mensal durante longo período de tempo.

A princípio, o parcelamento constitui-se em ato discricionário da esfera administrativa, e, após sua concessão, passa a se revestir de direito líquido e certo para o contribuinte, conforme entendimento do STF.

O instituto do parcelamento é regulado pelo art. 155-A do CTN, com sua redação dada pela LC 104/2001. Ver STJ: EREsp 1.349.584/MG.

Súmula 437 do STJ: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo REFIS pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.

- “(...) 1. O parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI do CTN) e, por representar manifestação de reconhecimento do débito pelo devedor, interrompe a contagem da prescrição (art. 174, parágrafo único, IV do CTN), que torna a fluir integralmente no caso de inadimplência. (...)” (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 237.016/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 16.09.2014, *DJe* 13.10.2014).

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) A propósito do crédito tributário, indique a alternativa correta:

(A) Extinguem o crédito tributário o pagamento, a compensação, a conversão do depósito em renda, o parcelamento, a transação e a remissão.

(B) A moratória concedida em caráter individual gera direito adquirido e, caso o beneficiado deixe de satisfazer os requisitos para a concessão, não serão cobrados juros de mora.

(C) A lei concessiva da moratória pode circunscrever sua aplicabilidade a determinada região do território, ou determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

(D) Suspende a exigibilidade do crédito tributário o depósito do montante que o sujeito passivo considere devido, desde que acrescido dos juros de mora e eventuais multas.

Resposta: C

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Assinale a alternativa incorreta. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(A) o depósito do seu montante parcial.

(B) a moratória.

(C) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

(D) o parcelamento.

Resposta: A

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) J. S. ajuizou ação anulatória de débito fiscal e, ao mesmo tempo, realizou o depósito do montante integral do tributo que estava sendo cobrado pela Fazenda Estadual. Nesse caso,

(A) se J. S. não for vitorioso, compete à Fazenda Pública entrar com processo de execução fiscal contra ele.

(B) o depósito efetuado tem o condão de evitar que o Fisco prossiga na cobrança do tributo e ocorra a fluência de juros e imposição de multa.

(C) se J. S. tiver seu pedido julgado improcedente, poderá levantar o depósito efetuado e aguardar a execução fiscal.

(D) o depósito foi efetuado por ser requisito de admissibilidade da ação anulatória.

Resposta: B

(CESPE/Juiz de Direito Substituto/TJ-DFT/2015) Determinado programa de parcelamento de débitos tributários, que possibilita aos contribuintes parcelarem suas dívidas em até cento e vinte meses, foi instituído por lei pelo DF. A empresa Z, que praticou sonegação com emissão de notas fiscais fraudadas, realizou denúncia espontânea e requereu ingresso em tal programa, com o parcelamento da dívida confessada.

A respeito dessa situação hipotética, assinale a opção correta.

(A) No caso de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, não é possível a concessão de parcelamento, razão por que o requerimento da empresa Z deve ser indeferido.

(B) Nessa situação, o parcelamento poderá ser concedido, sendo, no entanto, modalidade de suspensão do crédito tributário, de modo que somente após seu integral cumprimento é que estará excluída a responsabilidade da empresa Z.

(C) A comunicação espontânea da empresa à autoridade tributária é suficiente para que seja excluída a sua responsabilidade pela infração.

(D) O parcelamento é modalidade de extinção do crédito tributário, de modo que sua concessão equivale ao pagamento do tributo, o que, aliado à denúncia espontânea, exclui a responsabilidade da empresa Z.

(E) Para ser válida, a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo, sendo suficiente para que ela produza efeitos que a empresa Z quite o principal, excluídos os juros e as penalidades.

Resposta: A

(FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO/2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, são causas de extinção, de suspensão de exigibilidade e de exclusão do crédito tributário, respectivamente, nessa ordem,

(A) a moratória; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; a isenção

(B) a isenção; a prescrição; a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

(C) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; o depósito do seu montante integral; a anistia.

(D) o parcelamento; a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do artigo 164 do CTN; a moratória.

(E) a anistia; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a decisão judicial passada em julgado.

Resposta: C

(VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador-Geral/Prefeitura de Caieiras – SP/2015) É causa que suspende a exigibilidade do crédito tributário a

(A) concessão de liminar em mandado de segurança.

(B) conversão do depósito em renda.

(C) consignação em pagamento.

(D) decisão administrativa irreformável.

(E) decisão judicial passada em julgado.

Resposta: A

(FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS/2015) Quanto ao entendimento jurisprudencial em matéria tributária, assinale a alternativa correta.

(A) Proposta ação anulatória pela Fazenda Estadual, esta fará jus à expedição da certidão positiva com efeitos de negativa apenas naquelas hipóteses em que a expedição seria cabível se a ação fosse ajuizada pelo contribuinte.

(B) Declarado e não pago o tributo, é legítima a recusa de expedição da certidão negativa de débito, independentemente de lançamento de ofício ou de inscrição em dívida ativa.

(C) A fiança bancária é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do

crédito tributário, nos termos do art. 151, do CTN.

(D) A sentença declaratória que reconhece o direito do contribuinte à compensação tributária não constitui título executiv para a repetição do indébito.

(E) É cabível a cobrança de crédito tributário constituído por documento de confissão de dívida tributária, mesmo que o documento tenha sido assinado após a ocorrência da decadência.

Resposta: B

(FUNDEP/Auditor/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG/2015) Analise o caso a seguir.

Ao sofrer autuação fiscal pela Fazenda Estadual em decorrência de não recolhimento do ICMS, determinado contribuinte decidiu antecipar-se ao fisco e ajuizar ação anulatória de débito, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, objetivando que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Tendo em vista que a medida de urgência não foi imediatamente deferida pelo juízo e considerando que necessitava de certidão de regularidade fiscal para participar de licitação, o contribuinte optou, então, por efetuar depósito judicial integral da quantia exigida pelo Estado. Meses depois, após o protocolo da contestação pelo Ente Público e antes de proferida a sentença na ação proposta, o contribuinte renovou o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, que foi deferido pelo Judiciário.

Na hipótese, considerando que esse contribuinte não tinha qualquer outra pendência fiscal junto ao Estado e observado o posicionamento dominante no Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa CORRETA.

(A) O ajuizamento da ação anulatória de débito seria medida suficiente para a obtenção de certidão de regularidade fisc que permitiria a participação do contribuinte interessado na licitação.

(B) Após o depósito integral da quantia objeto da autuação, o contribuinte faria jus à expedição da certidão de regularidad fiscal.

(C) O depósito judicial depende de autorização prévia do juízo no qual tramita a ação anulatória, podendo ser realizado apenas após despacho que expressamente o admita.

(D) Uma vez concedida a antecipação dos efeitos da tutela, o contribuinte poderia levantar o valor inicialmente depositac já que coexistiam duas medidas suficientes para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

(E) A ação anulatória de débito somente poderia ser ajuizada se precedida de depósito preparatório do valor do débito, nos termos da Lei de Execuções Fiscais.

Resposta: B

(FUNDEP/Auditor/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG/2015) Sobre certidões de regularidade fiscal e/ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de acordo com o posicionamento dominante no Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa INCORRETA.

(A) A propositura de ação anulatória pela Fazenda Municipal não lhe confere o direito de obter certidão positiva com efei de negativa.

(B) Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

(C) O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.

(D) O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

(E) É legal a recusa do fornecimento de certidão de regularidade fiscal em caso de descumprimento de obrigação acessória, consistente na entrega de GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Resposta: A

Seção II
Moratória

Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I – em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II – em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I – o prazo de duração do favor;

II – as condições da concessão do favor em caráter individual;

III – sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente

notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

A moratória, tratada exaustivamente nos arts. 152 a 155 do Código Tributário Nacional, consiste numa expansão legal de pagamento de tributos, submetendo-se, por conseguinte ao princípio da estrita legalidade. A concessão da moratória é feita por meio de lei ordinária, onde se permitirá o pagamento, pelo sujeito passivo, em cota única (ou parcelada), entretanto de maneira prorrogada. Frise-se que, ao contrário de outros institutos, como o parcelamento, a moratória não exige lei específica para sua concessão.

A moratória em caráter geral é aquela que protege a generalidade da sujeição passiva e independe de despacho de autoridade administrativa. É concedida por lei provinda de pessoa jurídica de direito publico. Pode ser moratória autônoma ou heterônima. Já a moratória em caráter individual, ou moratória específica, é aquela concedida por lei emanada por pessoa jurídica de direito publico que detém a competência para instituição do tributo e que gera o benefício para determinadas pessoas que preencherem certos requisitos. A moratória individual terá reconhecimento por despacho da autoridade administrativa.

A concessão da moratória, individual ou geral deve obedecer ao cumprimento dos requisitos

obrigatórios preceituados nos incisos I e II do art. 153 do CTN. Assim, o prazo e as condições da moratória devem estar especificados em lei. Já o inciso III do referido artigo evidencia os requisitos facultativos, quais sejam a indicação dos tributos a que se aplica a moratória, o número de prestações e vencimentos e as garantias fornecidas.

Conforme preceitua o art. 154, a moratória apenas será aplicada a créditos já definitivamente constituídos, cujo lançamento já tenha sido iniciado. Entretanto, o dispositivo admite ressalva, se houver lei em contrário. Isto implica que a moratória poderá abarcar créditos não definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder. Tal contexto trata dos tributos lançados por homologação. Assim, a moratória poderá abranger os tributos de lançamento de ofício, por declaração e por homologação.

O art. 155 trata da possibilidade de anulação da moratória individual. Relevante mencionar que as disposições constantes do artigo 155 também são igualmente aplicadas aos institutos da isenção (art. 179, § 2.º, do CTN), da anistia (art. 182, parágrafo único, do CTN) e da remissão (art. 172, parágrafo único, do CTN).

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1.º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2.º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3.º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4.º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3.º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

O *caput* do art. 155-A, ao mencionar a legalidade, parece-nos excessivo, porquanto o inciso VI

do art. 97 do CTN já impõe a obediência da lei para os casos de suspensão do crédito tributário.

O § 1.º do art. 155-A também peca por ser prolixo, quando indica que o parcelamento não exclui a incidência de juros e multas. Causa estranheza a utilização da palavra "multas", pois não cabe multa ao contribuinte que age licitamente. Imagina-se que a redação dada ao parágrafo em questão tenha sido pensada para se opor à jurisprudência corrente de que não incorre em multa a denúncia espontânea associada ao pagamento parcelado do tributo. Conclui-se, portanto, que o parcelamento não exclui a incidência de multa, nos casos de denúncia espontânea de pagamento parcelado. Daí não se poder confundir o parcelamento com a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), pois esta requer o recolhimento integral do crédito tributário.

O § 2.º do art. 155-A dispõe que as normas aplicáveis à moratória também o serão ao parcelamento.

A aprovação da nova Lei de Falências (Lei 11.101/2005) trouxe a necessidade de alterações no CTN. Por essa razão, a LC 118/2005, que alterou o art. 155-A do CTN, acrescentando-lhe os parágrafos terceiro e quarto, foi publicada simultaneamente com a nova Lei de Falências.

Os parágrafos (§§ 3.º e 4.º) estabelecem que lei específica disporá sobre as condições de parcelamento para o devedor em recuperação judicial. Caso não haja lei específica, a lei geral da entidade da Federação será utilizada, porém o prazo não poderá ser inferior ao que seria concedido pela lei específica. Note-se que a nova redação dada aos referidos dispositivos visa facilitar a recuperação de empresas que estejam passando por dificuldades financeiras.

Súmula 355 do STJ: É válida a notificação do ato de exclusão do programa de recuperação fiscal do REFIS pelo *Diário Oficial* ou pela Internet.

- "(...) 2. Até que seja editada a Lei prevista no § 3.º do art. 155-A do CTN, embora as execuções fiscais não sejam suspensas com o deferimento da recuperação judicial, os atos de alienação ou de constrição que comprometam o cumprimento do plano de reorganização da empresa, somente serão efetivados após a anuência do Juízo da recuperação judicial. (...)" (STJ, 2.ª Seção, AgRg no CComp 129.622/ES, Rel. Min. Raul Araújo, j. 24.09.2014, *DJe* 29.09.2014).

- "(...) 3. À luz do princípio da legalidade estrita e do art. 155-A do CTN, não tendo havido o pagamento da primeira prestação até 30 dias após a apresentação do requerimento, conforme exigido pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 6/2009, o contribuinte não tem direito ao reparcelamento estabelecido pelo § 12.º do art. 1.º da Lei 11.941/2009. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.379.623/PE, Rel. Min. Humberto Martins, j. 05.08.2014, *DJe* 15.08.2014).

- "(...) 1. O parcelamento dos débitos tributários realiza-se na esfera administrativa segundo as regras próprias de cada procedimento. Pode ser caracterizado, pois, como favor fiscal previsto em lei, de caráter excepcional, que deve ser examinado administrativamente e cuja concessão vincula-se inarredavelmente aos termos, condições e requisitos indicados pela legislação de regência. 2. Não se trata, portanto, de vantagem que o interessado pode usufruir conforme sua conveniência momentânea e sem as limitações que reputar desfavoráveis. Essa exegese, aliás, decorre da letra do art. 155-A do CTN, ao dispor que 'o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica'. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0010435-91.2007.4.03.6103, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 31.07.2014, *DJF* 08.08.2014).

CAPÍTULO IV
Extinção do Crédito Tributário

Seção I
Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

Conforme preceitua o art. 156 do CTN, são formas de extinção do crédito tributário: (1) pagamento; (2) compensação; (3) transação; (4) remissão; (5) prescrição e decadência; (6) conversão do depósito em renda; (7) pagamento antecipado e a homologação do lançamento; (8) consignação em pagamento, ao final dela; (9) decisão administrativa irreformável; (10) decisão judicial passada em julgado e (11) dação em pagamento.

- "Tributário. Pagamento. Extinção da execução fiscal. O erro na guia de recolhimento evidentemente não resulta na invalidade ou ineficácia do pagamento, mas, havendo dúvida a respeito de qual a imputação deste, há necessidade de que seja dirimida. Ofensa ao art. 156, I do CTN, porque o acórdão recorrido julgou extinta a execução fiscal sem a certeza de que o pagamento pode ser imputado aos débitos correspondentes às certidões de dívida ativa *sub judice*. Recurso especial conhecido e provido" (STJ, 1.ª T., REsp 1.426.588/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.05.2014, *DJe* 16.05.2014).

- "(...) 1. A compensação, posto como modalidade extintiva do crédito tributário (art. 156 d Código Tributário Nacional – CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo necessário, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública, consoante previsão contida no art. 170 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.317.274/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 06.06.2013, *DJe* 11.06.2013).

- "(...) 2. É perfeitamente cabível a alegação de compensação em sede de embargos à execução fiscal para fins de extinção dos créditos executivos cobrados (art. 156, do CTN). Contudo, sua aceitação é possível nas hipóteses em que a embargante comprovar de maneira inequívoca que possui crédito líquido e certo a ser objeto do direito de compensação. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0004872-34.2008.4.03.9999, Rel. Juiz Federal conv. Marcelo Guerra, j. 07.08.2014, *DJF* 22.08.2014).

- "(...) A teor do que dispõe o art. 156 do CTN, o pagamento importa na extinção do crédito tributário e, portanto, não pode ser presumido, cabendo a quem o alega o ônus de provar em juízo a sua ocorrência, nos termos do art. 333, II, do CPC. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0023649-43.2006.4.03.6182, Rel. Juiz Federal conv. Marcelo Guerra, j. 31.07.2014, *DJF* 18.08.2014).

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

A prescrição e a decadência são causas de extinção do crédito tributário. Vale dizer que estará extinto o crédito tributário caso o Fisco deixe de realizar o lançamento dentro do prazo previsto na lei (decadência), ou deixe de propor a execução fiscal em prazo legal (prescrição).

Ver também comentários aos arts. 173 e 174 do CTN.

VI – a conversão de depósito em renda;

Após decisão definitiva em sede administrativa ou judicial, favorável ao sujeito ativo, o depósito integral efetuado nos autos será convertido em renda em seu favor, provocando a extinção do crédito tributário.

Vale lembrar que, ao longo do processo, tutelado pelo depósito garantidor, o crédito tributário fica com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II, do CTN. Todavia, encerrada a demanda de maneira favorável à Fazenda, ocorre a extinção do crédito tributário e sua conversão em renda (art. 156, VI, do CTN).

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1.º e 4.º;

Nos gravames cujos lançamentos se dão por homologação, o contribuinte paga o tributo com fundamento em apuração por ele mesmo realizada. Daí se falar em pagamento antecipado, uma vez que é feito antes do lançamento (antes da participação da autoridade administrativa).

Como é sabido, a extinção do crédito tributário não se dá com o pagamento, mas com a sua

contextual adição à homologação do lançamento (art. 150, §§ 1.º e 4.º, do CTN). Isso ocorre porque, no lançamento por homologação, tem-se uma antecipação de pagamento, dando-se ao Fisco um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato gerador, para que se faça a homologação. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial sem manifestação do fisco denotará uma homologação tácita, e o sujeito ativo perderá o direito de cobrar uma possível diferença.

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do artigo 164;

A consignação em pagamento é o instrumento hábil a garantir ao sujeito passivo o exercício de seu direito de recolher o tributo, nos termos do art. 164 do CTN, diante de determinadas circunstâncias, a saber: a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou cumprimento de obrigação acessória; b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Aqui, desponta o vício de *bitributação*, cujos efeitos a consignatória visa coibir.

Encerrada a demanda, julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado, tornando extinto o crédito tributário, e a importância consignada será convertida em renda. Esta conversão ocorrerá em favor do sujeito ativo credor. Se julgada improcedente a consignação, no todo ou em parte, será cobrado o crédito, acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 164, § 2.º, do CTN).

Ver STJ: AgRg no REsp 1.365.761/RS-2015.

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Esta causa extintiva diz respeito às decisões administrativas favoráveis ao contribuinte, uma vez que, se contrárias, não terão o condão de extinguir o crédito tributário, restando ao contribuinte a possibilidade de sua reforma na via judicial.

X – a decisão judicial passada em julgado;

A decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário. A coisa julgada detém efeito absoluto, como regra, e nem mesmo a lei poderá prejudicá-la, conforme a previsão elencada no art. 5.º, XXXVI, *in fine*, da CF.

> **Art. 5.º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...)

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Prevista nos arts. 356 a 359 do Código Civil (Lei 10.406/2002), a dação em pagamento representa o ato de dar em pagamento algo em substituição à pecúnia.

O CTN admite tal modalidade extintiva para bens imóveis, exclusivamente. A dação em pagamento foi noticiada normativamente com a edição da LC 104/2001, representando modalidade

indireta de extinção do crédito tributário, por carecer de edição de lei ordinária que venha a estabelecer a forma e as condições exigidas para que sejam extintos os créditos tributários pela dação em pagamento de bens imóveis. Corresponde a um procedimento administrativo que encerra a entrega voluntária do bem imóvel pelo contribuinte-devedor.

Ademais, pode-se afirmar que a dação em pagamento encontra respaldo nos dizeres insertos no art. 3.º do CTN, quando se traduz o tributo em prestação pecuniária ou em cujo valor nela se possa exprimir. Daí nota-se a possibilidade de materialização do tributo em prestação diversa da estritamente pecuniária, dando azo à figura da dação em análise.

Após o estudo da dação em pagamento, podemos assegurar que despontam quatro modalidades indiretas de extinção do crédito tributário, isto é, dependentes de lei autorizativa: compensação, transação, remissão e dação em pagamento.

Por fim, é importante frisar que tal instituto se refere, tão somente, a bens imóveis. Para o STF, o dispositivo no CTN avoca o disciplinamento por lei complementar, uma vez que o crédito tributário deve estar àquela adstrito, consoante o art. 146, III, *b*, da CF. Ademais, a Corte entendeu (ADInMC 1.917 DF, Rel. Min. Marco Aurélio, 18.12.1998, Informativo 136 do STF) que a dação em pagamento para bens móveis – procedimento encontradiço em algumas legislações estaduais, *v.g.*, a Lei 1.62497/DF – ofenderia a exigência constitucional de licitação para a aquisição de mercadorias pela Administração direta e indireta, na contratação de obras, serviços e compras (art. 37, XXI, da CF).

Ver STJ: AREsp 502.344/RS, AgRg no REsp 691.996/RJ e REsp 651.404/RS.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Seção II

Pagamento

O pagamento, como fator extintivo do crédito tributário, está regulamentado nos arts. 157 a 169

do CTN, tratando-se de modalidade direta de extinção do crédito tributário, em função da desnecessidade de autorização legal para a sua efetivação.

Por via de regra, o pagamento deve ser realizado em pecúnia (cheque, dinheiro, ou equivalente). Nesse sentido, vale ressaltar que, com a edição da Lei Complementar 104/2001, veio à baila uma nova possibilidade de extinção indireta do crédito tributário – porque depende de lei –, pela dação em pagamento, consoante o inc. XI do art. 156 do CTN. Imperioso é recordar que essa modalidade de extinção indireta do crédito tributário refere-se apenas a bens imóveis.

O pagamento do tributo por meio de cheque está chancelado no CTN, todavia a legislação tributária pode determinar as garantias necessárias, sem que tal exigência torne impossível o pagamento ou deixe mais oneroso do que se fosse feito em moeda corrente (art. 162, § 1.º). Ademais, não perca de vista que o crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado, em razão do caráter pro solvendo do título (art. 162, § 2.º).

Súmula 71 do STF: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Súmula 92 do STF: É constitucional o art. 100, II, da Lei 4.563, de 20.02.1957, do município de Recife, que faz variar o Imposto de Licença em função do aumento do capital do contribuinte.

Súmula 546 do STF: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de *facto* o *quantum* respectivo.

Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Súmula 596 do STF: As disposições do Decreto 22.626 de 1933 não se aplicam às taxas de juros e aos outros encargos cobrados nas operações realizadas por instituições públicas ou privadas, que integram o Sistema Financeiro Nacional.

Súmula 162 do STJ: Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Súmula 188 do STJ: Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

Súmula 360 do STJ: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Súmula 412 do STJ: A ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil. (Prescrição decenal: 10 anos, de acordo com o art. 205 do CPC/2015.)

Súmula 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Súmula 446 do STJ: Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Súmula 447 do STJ: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

Súmula 461 do STJ: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I – quando parcial, das prestações em que se decomponha;

II – quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1.º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

§ 2.º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A consulta tributária, prevista no art. 161, § 2.º, do CTN, é procedimento administrativo tendente a dirimir dúvidas relativas à legislação tributária, elaboradas pelo contribuinte ao Fisco. O consulente adota uma conduta comissiva, imbuído de boa-fé, de modo que, no concernente à sua responsabilidade tributária, responde somente pelo gravame, além da correção monetária, ficando afastada a cobrança de juros e multa. Ver STJ: REsp 1.385.860/CE-2015.

Súmula 523 do STJ: A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 2. O Sindicato ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional, em razão do que dispõe o art. 8.º, III, da CF, tem legitimidade para formular consulta de interesse da classe a que representa ao Fisco, todavia consulta de natureza geral, que não diga respeito a interesse específico de um determinado contribuinte, não tem, *ex vi* do disposto no § 2.º do art. 161 do CTN, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e consequentemente afastar os consectários da mora e muito menos impedir que a Administração Pública possa proceder à autuação do contribuinte em virtude da inobservância das normas tributárias. 3. A exclusão da multa e dos juros de mora, em razão do não recolhimento tempestivo do tributo a que se refere o art. 161, § 2.º do CTN, pressupõe consulta fiscal formulada pelo próprio devedor ou responsável antes de esgotado o prazo legal para pagamento do crédito. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 555.608/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 05.10.2004, *DJ* 16.11.2004).

- "Direito Tributário. Consulta. Descabimento da Multa. CTN, arts. 99 e 161, § 2.º. Dec. 76.186/1975, art. 49. 1. Conquanto o CTN refira-se aos juros de mora (§ 2.º, art. 161),

avivado à sua natureza compensatória, feita e processada a consulta, não é aplicável a multa, incidindo apenas a correção monetária e mencionados juros. 2. Recurso sem provimento" (STJ, 1.ª T., REsp 205.126/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 18.04.2002, *DJ* 24.06.2002).

- "(...) 1. A consulta fiscal tem o condão de evitar que corram os juros de mora e a multa, desde que formulada dentro do prazo legal. Todavia, a consulta foi protocolada no dia 28 de janeiro de 1994, momento em que a impetrante já estava em mora. Com isso, não se aplica o quanto disposto no art. 161, § 2.º, do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0022116-14.2000.4.03.6100, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 09.06.2011, *DJF* 16.06.2011).

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

§ 1.º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2.º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3.º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

§ 4.º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade não dão direito à restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naqueles em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5.º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento

determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.

A legislação permite que além da moeda e do cheque, o pagamento pode ser realizado por vale postal e, existindo previsão legal, por estampilha, papel selado, ou por processo mecânico. Relativamente ao pagamento do tributo através de chegue, a legislação tributária pode determinar as garantias necessárias, desde que não torne impossível o pagamento ou o torne mais oneroso do que se fosse realizado em moeda corrente. Quanto ao pagamento por cheque, somente se considerará extinto o crédito, após o resgate pelo sacado.

As formas de pagamento preceituadas no inciso II do art. 162 praticamente não são mais utilizadas.

O art. 163 determina a ordem de imputação de pagamento, em que haja simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito para com a mesma pessoa jurídica de direito público.

Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1.º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2.º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A consignação em pagamento é o instrumento hábil a garantir ao sujeito passivo o exercício de seu direito de recolher o tributo, nos termos do art. 164 do CTN, diante de determinadas circunstâncias, a saber: a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou cumprimento de obrigação acessória; b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Aqui, desponta o vício de bitributação, cujos efeitos a consignatória visa coibir.

Encerrada a demanda, julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado, tornando extinto o crédito tributário, e a importância consignada será convertida em renda. Esta conversão ocorrerá em favor do sujeito ativo credor. Se julgada improcedente a consignação, no todo ou em parte, será cobrado o crédito, acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 164, § 2.º, do CTN).

Ver STJ: AgRg no REsp 1.365.761/RS-2015.

- "(...) 1. 'Não obstante o entendimento doutrinário no sentido de admitir a ação de consignação em pagamento, com base no art. 164, III, do CTN, apenas quando houver dúvida subjetiva em relação a entes tributantes que possuam a mesma natureza (Estado contra Estado e Município contra Município) (...), a doutrina majoritária tem admitido a utilização da ação mencionada quando plausível a incerteza subjetiva, mesmo que se trate de impostos cobrados por entes de natureza diversa.' (REsp 931.566/MG, 1.ª T., Min. Denise Arruda, *DJe* 07.05.2009). (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 1.160.256/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 04.08.2011, *DJe* 12.08.2011).

- “(...) 1. Debate-se sobre acórdão que denegou a segurança, confirmando que o *writ* é via inadequada para pleitear o pagamento parcial – apenas da quantia considerada incontroversa – do tributo devido. 2. Existe disciplina normativa específica para a pretensão de que se trata. Com efeito, havendo litígio, entre Fisco e contribuinte, a respeito do *quantum debeatur*, o art. 164 do CTN expressamente prevê a ação de consignação em pagamento. (...)” (STJ, 2.ª T., REsp 1.248.333/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 07.06.2011, *DJe* 15.06.2011).

- “(...) 1. Em conformidade com o art. 164, I, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça tem afirmado que a importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, no caso de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória. Entretanto, esta Corte Superior tem decidido que a ação consignatória é imprópria se o devedor pretende obter parcelamento fora dos parâmetros fixados em lei. Nesse sentido são os seguintes precedentes da 1.ª Seção: AgRg nos EREsp 690.478/RS, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* 26.05.2008; AgRg nos EREsp 641.329/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* 06.03.2006, p. 145. (...)” (STJ, 2.ª T., AgRg no AgIn 1.285.918/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 07.10.2010, *DJe* 25.10.2010).

- “Processual civil e tributário. Parcelamento. Ação consignatória. Inadequação. 1. A ação consignatória não é via adequada para obter parcelamento tributário negado pela administração. Precedentes do STJ. 2. Agravo Regimental não provido” (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 996.890/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 18.12.2008, *DJe* 13.03.2009).

- “(...) 1. A ação de consignação em pagamento, prevista no art. 164 do CTN, de índole nitidamente declaratória, tem por escopo a extinção da obrigação com o pagamento devido, visando a liberação do devedor, quando satisfeita a dívida em sua integralidade (CTN, art. 156, VIII). 2. Inexistente comprovação da ocorrência das hipóteses elencadas no artigo 164 do CTN, a ação consignatória é inadequada, sinalizando intenção de prolongar, deliberada e indefinidamente, a discussão acerca do débito tributário, tornando imperiosa a extinção do feito sem exame do mérito. (...)” (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0002022-63.2006.4.03.6123, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 16.01.2014, *DJF* 30.01.2014).

- “Apelação. Ação de consignação em pagamento para cumprimento de obrigações acessóri Entrega de DCTF e Dacon. Inadequação da via eleita. Apelação não provida. 1. Nos termos do art. 164 do CTN, o escopo da ação de consignação em pagamento é assegurar o pagamento do crédito tributário (obrigação principal), em caso de recusa de seu recebimento pelo Fisco ou na hipótese de sua subordinação ao cumprimento de obrigação acessória ou ao pagamento de outro tributo ou penalidade. 2. Corrobora essa conclusão o § 1.º do art. 164 do CTN, segundo o qual ‘a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar’. 3. Na hipótese vertente, pretende a autora ‘consignar’ o cumprimento de obrigações acessórias, também denominadas de deveres instrumentais,

relativas à entrega de DCTF e Dacon dos meses de dezembro de 2006 e janeiro de 2007. 4. Ora, o cumprimento de tais deveres instrumentais em nada se assemelha à hipótese prevista no art. 164 do CTN, que trata do crédito decorrente da obrigação tributária principal, tal como preceituam os arts. 139 e 113 do CTN. 5. Desta feita, acertada a sentença que reconheceu a inadequação da ação de consignação em pagamento para o cumprimento de deveres instrumentais (art. 267, VI, do CPC), por meio do depósito de documentos em Juízo, uma vez que não há o enquadramento em qualquer das hipóteses do art. 164 do CTN. 6. Apelação não provida" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., ApCív 0004966-73.2007.4.03.6100, Rel. Des. Federal Cecilia Marcondes, j. 08.11.2012, *DJF* 14.11.2012).

- "(...) I – A ação de consignação em pagamento visa à liberação do devedor da obrigação com a quitação de sua dívida nas hipóteses legais, por meio de depósito judicial da quantia devida ao credor, que injustificadamente recusou-se a recebê-la. II – O cabimento da ação consignatória, em matéria tributária, é restrito às hipóteses previstas no art. 164 do CTN. Assim, tem-se que, na ação consignatória fiscal, é devido o depósito integral do montante devido ao Fisco, não podendo ocorrer o pagamento parcelado mês a mês como quer a parte recorrente. (...)" (TRF-3.ª Reg., Judiciário em Dia-Turma B, ApCív 0023316-80.2005.4.03.6100, Rel. Juiz conv. Nelson Porfírio, j. 14.12.2010, *DJF* 14.01.2011).

- "Tributário. Ação consignatória. Parcelamento da dívida fiscal em 240 meses. Multa moratória. Taxa Selic. Inadequação da via eleita. Recurso improvido. Sentença mantida. 1. O cabimento de ação consignatória, em matéria tributária, está adstrito aos casos previstos no art. 164 do CTN, só podendo versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar. 2. A ação de consignação em pagamento não é a via adequada para o reconhecimento do direito ao parcelamento ou para discussão sobre o montante devido. 3. Recurso improvido. Sentença mantida" (TRF-3.ª Reg., 5.ª T., ApCív 0004892-04.2007.4.03.6105, Rel. Des. Federal Ramza Tartuce, j. 16.06.2008, *DJF* 13.08.2008).

Seção III
Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4.º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Importante destacar que os juros de mora são contados a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que atendeu a pretensão restitutória (Súmula 188 do STJ c/c art. 167, parágrafo único, do CTN).

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

A RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR E O PRAZO PRESCRICIONAL

O CTN, tirante os prazos habitualmente oponíveis à Fazenda, trata de lapsos temporais para o contribuinte pleitear a restituição de quantias pagas indevidamente.

Se o tributo for pago a maior, o contribuinte verá nascer o direito à restituição, sem qualquer óbice a ser criado pelo Fisco. O pagamento indevido ou a maior será restituído (administrativa ou judicialmente), independentemente de provas sobejas, bastando a apresentação da guia de recolhimento (autenticada, conforme o entendimento do STJ, no REsp 267.007/SP-2005) para que se formalize o pedido do valor.

No entendimento do STJ, aliás, o prazo prescricional para a repetição de indébito não se interrompe e/ou suspende, em face de pedido formulado na esfera administrativa (AgRgAg 629.184/MG-2005).

Repercussão tributária

A repercussão tributária refere-se à transferência de encargos nos chamados “tributos indiretos” (Exemplo: ICMS, IPI etc.). Em outras palavras, o ônus tributacional repercute sobre o ocupante da fase posterior numa operação plurifásica, não sendo de responsabilidade daquele que deu ensejo à circulação originária. Nesse sentido, a repercussão tributária é a transmissão do ônus tributário ao contribuinte de fato, não incidindo sobre o contribuinte de direito.

Limitação temporal

O CTN dispõe que é de cinco anos o prazo para a repetição (devolução) do valor pago

indevidamente, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento.

No tocante ao tempo hábil a pleitear a restituição, diga-se que o inc. I do art. 168 do CTN passou a ter outra interpretação à luz do art. 3.º da LC 118/2005. É notório que, conforme aquele comando, o prazo para pleitear a restituição de importância tributária é de 5 (cinco) anos contados da data da "extinção do crédito tributário", ou seja, a data do pagamento indevido. Nessa toada, segundo se depreende do art. 3.º da LC 118/2005, a extinção do crédito tributário, nos lançamentos por homologação, deverá acontecer num momento anterior à homologação, qual seja, na data do pagamento antecipado. Nos parágrafos seguintes o tema será aprofundado.

Analisemos o art. 3.º da LC 118/2005: "Art. 3.º Para efeito de interpretação do inc. I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida Lei".

Assim, o art. 3.º soterrou a teoria do prazo dos "cinco mais cinco", que havia sido prestigiada pela jurisprudência, para a restituição de pagamento indevido de tributos constituídos por lançamento por homologação. Tal teoria é aquela em que o prazo de cinco anos para a restituição de um tributo (com lançamento por homologação) deveria começar a contar a partir da data da homologação (seja expressa ou tácita).

Com base no art. 150, § 4.º, do CTN, o prazo para a homologação é de cinco anos, dessa forma, a Fazenda Pública teria cinco anos para homologar o lançamento (a contar do fato gerador) e, terminado este prazo, o sujeito passivo teria mais cinco anos para pedir a restituição, isto é, a consagração da tese dos "cinco mais cinco anos".

Curiosamente, há um tempo, o STJ decidiu que o termo inicial para a contagem do prazo (cinco anos) de restituição de tributo pendente de homologação tácita seria a data do pagamento indevido (ver REsp 258.161/DF-2001).

Desde 1994, no entanto, o STJ vem modificando o entendimento, passando a considerar, em se tratando do lançamento por homologação, o início do prazo para restituição na data da homologação tácita, ou seja, conta-se o prazo de cinco anos após o fato gerador e a este ponto se acrescentar o prazo de 5 anos, a contar da homologação. Dessa forma, o STJ concebeu no caso de retenção indevida de IOF na fonte (REsp 641.897/PE-2005) e retenção indevida de IRRF (EDivREsp 289.398/2002), considerando que se devia contar o prazo de 5 anos, a partir da retenção indevida na fonte, acrescidos de mais um quinquênio. Esse entendimento, beneficiado de suporte normativo adequado, conquanto não o fosse adotado por todos os Tribunais, consagrou-se na 1.ª Seção do STJ, no julgamento do EREsp 435.835/SC-2004.

Objetivando unicamente a redução de algumas poucas conquistas alcançadas pelo sujeito passivo, a LC 118 veio encerrar esta tese. É válido agora o singelo do prazo de cinco anos, contado do dia do pagamento indevido, e não mais de sua homologação tácita, para os tributos lançados por

homologação. Diferentemente, Leandro Paulsen entende que a modificação é adequada, haja vista ocorrer excesso no prazo de 10 anos (5+5).

Segundo verificamos no art. 3.º da LC 118/2005, com a expressão "para efeito de interpretação do inciso I (...)", fica patente o objetivo do legislador em interpretar um preceito em aplicação. Com isso, devemos atentar para o que dispõe o art. 106 do próprio CTN: "A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (...)".

A lei tributária poderá atingir fatos pretéritos quando esta for expressamente interpretativa, ou seja, quando nasceu meramente para esclarecimento de um ponto obscuro na vigente legislação, e tal elucidação não poderá provocar aplicação de penalidades.

Parece-nos, por isso, que o legislador intentou imprimir na norma em questão o cunho de lei interpretativa, para revesti-la de vigência retrospectiva. Questionamentos judiciais surgiram relativamente à constitucionalidade desta aplicação passada, considerando o direito adquirido em face dos inúmeros entendimentos jurisprudenciais advindos em nossa ordem jurídica, solidificando a tese dos "cinco mais cinco" anos. Entendemos que tal interpretação deverá ter eficácia somente para o futuro, isto é, da vigência desta Lei Complementar (120 dias após sua publicação) em diante, preponderando a segurança jurídica.

Com relação ao prazo de anulação da decisão administrativa denegatória do pleito, vejamos o que preceitua o art. 169 do CTN: "Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada".

A ação a que faz menção o referente artigo é a ação de repetição de indébito, e não a ação anulatória de débito fiscal, como se faz aparentar. Não obstante a atecnia no dispositivo, havendo denegação do pedido na escala administrativa, poderá o contribuinte se valer do Poder Judiciário, invocando-o por meio de ação judicial hábil ao ressarcimento de tributos pagos a maior ou indevidamente – ação de repetição de indébito.

Dessa forma, a "função jurisdicional administrativa" não possui o poder de ditar a aplicação da lei, como reservado ao Judiciário. Por isso, a decisão administrativa do órgão julgador, embora definitiva (art. 42 do Dec. 70.235/1972), traduz-se em "ato administrativo" ou, nas palavras magistrais de Celso Antônio Bandeira de Mello, "ato de administração contenciosa", podendo ser reapreciado na via judicial, em face do princípio constitucional do livre e amplo acesso ao Poder Judiciário (art. 5.º, XXXV, da CF).

O artigo trata de prazo prescricional especial (biênio prescricional – uma exceção à norma do lustro ou quinquênio do art. 174 do CTN), podendo se sujeitar a causas de suspensão ou interrupção.

O parágrafo único versa sobre causa interruptiva, com *dies a quo* no "início da ação judicial" –

expressão que deve ser entendida como a data da distribuição da ação. A questão curiosa é que, interrompido o prazo, a contagem não se reinicia de imediato e nem por inteiro, como é costumeiro. O recomeço se faz pela metade (um ano) e apenas a partir da "intimação" (melhor seria "citação") válida do representante da Fazenda. Refere-se ao prazo afeto à prescrição intercorrente, devendo ser tão somente reconhecida caso seja o autor o responsável pela paralisação no processo. Dessa forma, o direito do autor poderá ficar lesado se ele der efetiva causa a que o processo fique paralisado, ou seja, apenas tem curso existindo demora provocada de fato imputável ao autor da ação.

Arguição de inconstitucionalidade nos embargos de divergência em REsp 644.736/PE (trânsito em julgado 27.09.2007)

Nesta data, o STJ reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4.º, segunda parte, da LC 118/2005, compreendendo que o prazo prescricional deve ser contado da seguinte forma:

a) pagamento de tributo efetuado a partir da vigência (09.06.2005), com fato gerador ocorrido após esta data, o prazo é de 5 anos a contar da data de pagamento;

b) pagamento de tributo efetuado antes da vigência (09.06.2005), com fato gerador ocorrido ar desta data, vale a regra de prescrição do regime anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei;

c) pagamento de tributo efetuado após a vigência (09.06.2005), com fato gerador ocorrido ant desta data, vale a regra de prescrição do regime anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei.

Prazo para restituir com a declaração de inconstitucionalidade

Prevaleceu na 1.ª Seção do STJ, até 2004, o entendimento abaixo em destaque, em total consagração do princípio da *actio nata*. Originariamente, o STJ (ver REsp 43.502, 44.952 e 44.221), com inspiração no posicionamento adotado no voto (AC 44.403-3, 1.ª T., abril de 1994) do então Desembargador Federal do TRF 5.ª R., Hugo de Brito Machado, que, por sua vez, se inspirou nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, entendeu que:

a) em sede de controle direto ou concentrado de inconstitucionalidade (eficácia erga omnes): o termo *a quo* é a data da publicação do acórdão do STF que declarou a inconstitucionalidade (data do trânsito em julgado da ADIn);

b) em sede de controle difuso de inconstitucionalidade (*inter partes*): o termo *a quo* é a data da publicação da resolução do senado que suspender, *erga omnes*, o dispositivo declarado inconstitucional *incidenter tantum* pelo STF. Exemplo (a): o STF declarou incidentalmente a

inconstitucionalidade do PIS, com eficácia *erga omnes*, com a publicação da Res. do Senado 49/1995 (*DO* 10.10.1995), tornando sem efeitos os Dec.-leis 2.445/1988 e 2.449/1988. O prazo prescricional para repetir o PIS iniciou-se em 10.10.1995, extinguindo-se em 09.10.2000.

Em março de 2004, o STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência 435.835/SC, reconsiderou o entendimento em epígrafe para solidificar posição, agora, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influencia na contagem de prazo para repetição (ver REsp 703.950/SC-2005, 2.ª T., e REsp 801.175/MG-2006, 1.ª T.).

Efetivamente, o direito não pode suscitar da decisão do STF. Cada contribuinte, mesmo anteriormente à decisão do STF, pode pleitear o reconhecimento do direito no Judiciário no controle difuso. Este sempre foi o entendimento adotado no TRF 4.ª região e, agora, adotado no STJ. Com este entendimento, no citado REsp 435.835/SC, retorna-se à aplicação do prazo de restituição constante do CTN.

A Receita Federal, *ad argumentandum*, não imputa à decisão do STF, nos controles difuso e concentrado, repercussão alguma na contagem do prazo, que é realizada a contar da extinção do crédito tributário, segundo Ato Declaratório SRF 096 (26.11.1999).

No entanto, como a questão é de índole constitucional, embora se reconheça que é do STJ a competência para interpretação da legislação federal, parece que a derradeira palavra deve caber ao STF, que adota a data da inconstitucionalidade como termo *a quo* (ver RE 136.805/94, no âmbito dos Empréstimos Compulsórios incidentes sobre a aquisição de automóveis).

Súmula 71 do STF: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Súmula 546 do STF: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de *facto* o *quantum* respectivo.

Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Súmula 162 do STJ: Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Súmula 188 do STJ: Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

Súmula 412 do STJ: A ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil. (Prescrição decenal: 10 anos, de acordo com o art. 205 do Novo Código Civil.)

Súmula 447 do STJ: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

Súmula 461 do STJ: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

(CS-UFG/Auditor de Tributos/Prefeitura de Goiânia – GO/2016) A compensação de créditos tributários

(A) é permitida mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo.

(B) pode ser deferida por medida liminar.

(C) limita-se a créditos vencidos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

(D) depende de autorização legal.

Resposta: D

(FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF/2015) Em relação ao crédito tributário, assinale a alternativa correta.

(A) Tanto a isenção quanto a anistia inserem-se entre os casos de exclusão do crédito tributário, dispensando-se, em caso de exclusão do crédito tributário por tais meios, o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído ou dela consequente.

(B) A anistia e a isenção, ambas formas de exclusão do crédito tributário, distinguem-se pela seguinte razão: a primeira dispensa o pagamento do tributo devido; a segunda, o pagamento da multa.

(C) Pode o legislador estabelecer, por intermédio de lei ordinária, normas gerais em matéria de legislação tributária no que diz respeito à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários.

(D) Consoante a doutrina, os tributos classificam-se, quanto à repercussão econômica do ônus tributário, em diretos e indiretos. Dada essa classificação, só terá direito a restituição, pelo pagamento indevido de tributo indireto, o contribuinte de direito que comprovar que assumiu o referido encargo ou, tendo-o transferido a terceiro, tiver dele a autorização expressa para a restituição.

(E) O crédito tributário, constituído pelo lançamento, é realizado, de forma privativa, pela autoridade administrativa e decorre sempre da obrigação acessória, tendo a mesma natureza desta.

Resposta: D

(VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP/2015) Extingue o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento:

(A) a moratória.

(B) a remissão.

(C) o depósito de seu montante integral.

(D) a reclamação ou recurso.

(E) o parcelamento.

Resposta: B

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Quanto ao crédito tributário e às correspondentes hipóteses de suspensão e extinção, é correta a assertiva:

(A) O crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa, entre outras hipóteses, mediante concessão de moratória, parcelamento ou transação.

(B) O parcelamento tributário pode ser instituído e disciplinado por meio de ato infralegal da Fazenda Pública.

(C) O crédito tributário pode ser extinto por meio de dação em pagamento de bens imóveis, desde que observadas a forma e as condições estabelecidas em lei.

(D) Quando o pagamento é realizado em cotas periódicas, a quitação da última parcela gera a presunção relativa do pagamento das parcelas anteriores.

Resposta: C

Seção IV
Demais Modalidades de Extinção

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO

A compensação tributária, delineada nos arts. 170 e 170-A do CTN, representa uma forma indireta (por via de lei) de extinção do crédito tributário, realizada pelo encontro de contas de créditos e débitos. Ver STJ: REsp 1.240.038/PR-2014.

A compensação não pode ser realizada por mera iniciativa do contribuinte, pois depende de lei

que a autorize, mais, especificamente, de uma autorização do Poder Executivo (com apoio naquela lei para sua aplicação).

O contribuinte não pode verificar a certeza e liquidez de seu crédito sem a homologação do Poder Executivo ou do Poder Judiciário. Logo, nos lançamentos por homologação, ele pode fazer a compensação de seus créditos informando-os na DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais, mas necessita esperar pela posterior confirmação (homologação) do Fisco.

Com o advento da LC 104/2001, que trouxe o art. 170-A, a compensação exige trânsito em julgado da sentença autorizadora, ficando afastada a realização de compensação por liminar em Mandado de Segurança ou por meio de tutela antecipada, o que veio a ser referendado pelas Súmulas 212 e 213 do STJ.

Atente-se que o art. 170-A do CTN apenas é aplicável aos casos em que o contribuinte já realizou o pagamento de determinado tributo, que entende indevido pela invalidade da lei que o instituiu. Por isso, a compensação neste caso é vedada.

Estando a lei ainda em vigor, é preciso o ajuizamento da ação, além do trânsito em julgado de decisão que lhe seja favorável para que se operacionalize a compensação. De outro lado, se já existir declaração da inconstitucionalidade da lei pelo STF, Resolução do Senado a respeito ou se tratar de mero erro de cálculo, entendemos que o dispositivo não há de ser aplicado, sendo permitida a compensação.

Súmula 212 do STJ: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

Súmula 213 do STJ: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula 460 do STJ: É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

Súmula 461 do STJ: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Súmula 464 do STJ: A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 3. A 1.ª Seção do STJ quando do julgamento, pela sistemática do art. 543-C do CPC, do REsp 1.167.039/DF, interpretando o art. 170-A do CTN, sedimentou orientação no sentido de que 'essa norma não traz qualquer alusão, nem faz qualquer restrição relacionada com a origem ou com a causa do indébito tributário cujo valor é submetido ao regime de compensação'. 4. No caso, a impetrante teve reconhecido o direito de serem 'incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores referentes aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas não contribuintes do PIS e da Cofins'. 5. Aplicável à espécie a norma inserta no art. 170-A do CTN, que exige o trânsito em julgado para fins de compensação de crédito tributário, por se tratar de mandado de segurança impetrado já na vigência da LC 104/2001. Precedentes. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.344.735/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 14.10.2014, *DJe* 20.10.2014).

- "(...) 3. A 1.ª Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.164.452/MG, submetido ao regime d art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), reafirmou o entendimento de que, em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, não se aplica às demandas ajuizadas anteriormente à vigência da LC 104/2001, de 10.01.2001, o disposto no art. 170-A do CTN, que veda a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.462.598/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.09.2014, *DJe* 10.10.2014).

- "(...) 3. Foi pacificado pela 1.ª Seção, sob o rito do art. 543-C, do CPC, o entendimento d que a vedação prevista no art. 170-A, do CTN, 'se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido'. Precedente: REsp 1167039/DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1.ª Seção, *DJe* 02.09.2010. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 90.530/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 27.03.2014, *DJe* 04.04.2014).

- "(...) V. Tendo a ação sido ajuizada após a vigência do art. 170-A, do CTN, a compensaçã deve ser realizada somente após o transito em julgado. (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., ApCív 0021617-88.2004.4.03.6100, Rel. Des. Federal Alda Basto, j. 06.11.2014, *DJF* 24.11.2014).

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

A transação tributária, prevista no art. 171 do CTN, representa o acordo ou as concessões recíprocas que encerram um litígio instalado (arts. 840 a 850 da Lei 10.406/2002), com reciprocidade de ônus e vantagens.

Depende de lei que a conceda, sendo, portanto uma forma indireta de extinção do crédito tributário.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) o art. 171 do CTN permite que a transação tributária seja realizada como meio de extinção do crédito tributário, nas condições estabelecidas por lei. (...)" (STJ, 2.ª T., ROMS 40.536/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 05.11.2013, *DJe* 09.12.2013).

- "(...) De acordo com o Código Tributário Nacional, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário (art. 156, III, c/c art. 171). A lei indicará, ainda, a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (art. 171, parágrafo único). (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.244.347/MS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 14.04.2011, *DJe* 28.04.2011).

- "(...) 1. As sentenças que homologam transação são consideradas sentenças de mérito e necessitam de revisão pelo Tribunal de Apelação (remessa oficial). 2. A transação é modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, III, CTN), exigindo autorização por lei formal (art. 171 do CTN). (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 895.700/MT, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 17.03.2009, *DJe* 25.05.2009).

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – à situação econômica do sujeito passivo;

II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

A remissão tributária, delineada no art. 172 do CTN, é o perdão da dívida pelo credor. Traduz-se na liberação graciosa (unilateral) da dívida pelo Fisco. A remissão depende de autorização legal para sua instituição. Esta deve sempre emanar do ente político tributante definido na CF como competente para legislar acerca do gravame em questão. Não se trata de providência que fique a critério da autoridade administrativa. Esta deve delinear-se aos motivos legais que dão ensejo ao perdão, como a situação econômica do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do contribuinte, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário, dentre outros (art. 172, incisos I a V, CTN). Exemplo: perdão (assimilação) de resíduos ínfimos quanto aos pagamentos de tributo (art. 172, III, do CTN). Em tempo, relevante destacar que o verbo acertado para o substantivo remissão é remitir.

- "(...) 2. 'Não incumbe ao Judiciário, mesmo por analogia a leis de outros entes tributantes, decretar, de ofício, a extinção da ação de execução fiscal, ao fundamento de que o valor da cobrança é pequeno ou irrisório, não compensando sequer as despesas da execução, porquanto o crédito tributário regularmente lançado é indisponível (art. 141, do CTN), somente podendo ser remitido à vista de lei expressa do próprio ente tributante (art. 150, § 6.º, da CF e art. 172, do CTN)' (REsp 999.639/PR, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª T., j. 06.05.2008, *DJe* 18.06.2008). (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.319.824/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15.05.2012, *DJe* 23.05.2012).

- "(...) 1 – A remissão (art. 156, IV, do CTN) significa a dispensa, por parte da autoridade fazendária, do tributo devido pelo sujeito passivo, com a correspondente extinção da obrigação tributária. 2 – Pode ser concedida tendo em vista a situação econômica do sujeito passivo; o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; a diminuta importância do crédito tributário; considerações de equidade, tendo em conta características pessoais ou materiais do caso; as condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (art. 172 do CTN). (...)" (TRF-3.ª Reg., Judiciário em Dia-Turma Z, ApCív 1300402-49.1998.4.03.6108, Rel. Juiz conv. Leonel Ferreira, j. 15.06.2011, *DJF* 01.07.2011).

- "(...) II – É vedado ao Judiciário ou à Administração, sem expressa previsão legal, aplicar instituto da remissão previsto no art. 172 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 1.ª T., ApCív 0078920-47.1997.4.03.9999, Rel. Juiz conv. Ferreira da Rocha, j. 18.05.2004, *DJU* 08.06.2004).

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/2017) Sobre a extinção do crédito tributário disciplinada no Código Tributário Nacional, assinale a assertiva correta:

(A) A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial d crédito tributário, atendendo à sua diminuta importância.

(B) A lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos ilíquidos do sujeito passivo contra a Fazend Pública.

(C) É vedada a celebração de transação entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária que, mediante concessões mútuas, importe em extinção de crédito tributário.

(D) A prescrição se interrompe pela citação do devedor em execução fiscal.

Resposta: A

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a

constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A DECADÊNCIA

A decadência, no Direito Tributário, refere-se ao decaimento (ou perecimento) do estatal direito de constituição do crédito tributário pelo lançamento. Sua ocorrência prevê a extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

Nessa medida, o Fisco tende a proceder ao lançamento com o intuito de prevenir-se contra a decadência, ainda que o crédito esteja com a exigibilidade suspensa (STJ, EDIvREsp 572.603/PR e REsp 119.156/SP).

Importante é mencionar algumas características da decadência: (a) atinge o direito subjetivo do sujeito ativo; (b) sempre decorre de lei; (c) aplicam-se, à decadência, os princípios da legalidade e da segurança jurídica; (d) só podemos falar em decadência, antes do lançamento; (e) em tese, se houver decadência, não haverá prescrição; (f) o tributo atingido pela decadência poderá ser restituído.

A decadência no CTN

O CTN apresenta dois dispositivos que devem ser analisados quando do estudo da decadência: art. 173, I, e art. 150, § 4.º.

No art. 173, I, encontramos a previsão do *dies a quo* como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Neste caso, o lançamento poderá ser efetuado no próprio exercício em que ocorrer o fato gerador, garantindo prazo um pouco maior que aquele previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, o que representa à Fazenda Pública uma maior possibilidade para lançar.

Já o art. 150, § 4.º, do CTN prevê o marco inicial como a data do fato gerador. Importante é frisar que o transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que haja conferência expressa, provocará a homologação tácita do lançamento, perdendo o Fisco o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença. A aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN deverá ser ressalvada nas seguintes situações:

a) se a lei não fixar outro prazo para a homologação, o que só poderá fazê-lo para menos, conforme posição unânime da doutrina;

b) se houver prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que será aplicado o a 173, I, do CTN.

Pode-se dizer, em suma, que o STJ prevê duas hipóteses para a utilização dos artigos em comento:

a) Aplicação exclusiva do art. 173, I, do CTN: quando não há o pagamento do tributo, não há homologação a ser realizada, pois falta objeto ao lançamento por homologação, na visão uníssona do STJ.

Note a jurisprudência do STJ: "Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, do CTN. Precedentes da 1.ª Seção" (2.ª T., REsp 445.137/MG, Rel. Min. Castro Meira, em agosto de 2006).

A esse propósito, já se afirmara a Súmula 219 do TFR (extinto Tribunal Federal de Recursos): "Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador".

b) Aplicação cumulativa dos arts. 150, § 4.º, e 173, I, ambos do CTN: neste caso, o prazo decadencial encontrou lastro na intitulada tese dos cinco mais cinco, sendo que o marco inicial do prazo do art. 173 é o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do art. 150, § 4.º, do CTN. A jurisprudência do STJ sempre foi farta nessa direção (REsp 58.918-5/RS-1995; REsp 463.521/PR-2003; e tantos outros exemplos).

A doutrina unânime rapidamente se formou no sentido de discordar dessa interpretação, o que foi seguido, aos poucos, pela jurisprudência do STJ (REsp 638.962/PR-2005; AgRgEREsp 216.758/SP-

2006).

Importante é mencionar que o cálculo do art. 150, § 4.º, pode gerar dúvidas nas situações em que inexistir o pagamento antecipado.

Para o STJ, deve-se calcular o prazo de decadência com base no art. 173, I, do CTN (STJ, EREsp 101.407/SP-2000). Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro e Paulo de Barros Carvalho adotam pensamento idêntico.

Entretanto, para uma parte da doutrina, a aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN deverá ocorrer mesmo que não haja pagamento antecipado. A propósito, para Hugo de Brito Machado Segundo, homologa-se a "atividade" que motivou o pagamento, e não o "pagamento", lembrando o eminente autor que o *caput* menciona o termo "atividade". Embora louvável tal entendimento, entendemos que se choca com a jurisprudência sedimentada do STJ, além de posição adotada pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF, 1.ª C., Proc. 10680.004198/2001-31/j. 2004; CSRF, 1.ª C., Proc. 10980.010992/1999-45/j. 2002).

Posto isso, consoante o entendimento do STJ, concluímos que, para os lançamentos por homologação, será utilizado o art. 150, § 4.º, do CTN, nos casos típicos de antecipação de pagamento, e o art. 173, I, do CTN, nos casos de ausência de antecipação, lembrando que ainda hoje persiste a defesa, embora com menos força, da aplicação cumulativa dos artigos nesta hipótese.

A decadência e a anulação do lançamento anterior

Após o trânsito em julgado da decisão que anular o lançamento originário, o prazo de decadência de cinco anos é reaberto para que se faça novo lançamento. É o que se depreende do inc. II do art. 173 do CTN. A doutrina majoritária tem entendido que tal decisão pode ser administrativa ou judicial.

Importante salientar que o dispositivo se refere a vício formal, que é aquele inerente ao procedimento do lançamento, e não a vícios materiais, ou seja, aqueles intimamente ligados ao cerne da obrigação tributária, *v.g.*, a inexistência de fato gerador, a atribuição ilegal de responsabilidade, as situações de imunidade etc.

No tocante à possibilidade de se rotular o fenômeno de "interrupção de prazo decadencial", parte da doutrina e da jurisprudência asseguram que a decadência não se interrompe nem se suspende, correndo o prazo decadencial sem solução de continuidade (ver, na doutrina: Ives Gandra Martins, Vittorio Cassone, Fabio Fanucchi, Hugo de Brito Machado, Kiyoshi Harada, entre outros; na jurisprudência, ver: STJ, REsp 332.366/MG-2002).

Diversamente, outra parte defende a ideia de que a decadência admite, sim, interrupção. Compartilham desse entendimento José Eduardo Soares de Melo, Alcides Jorge Costa, Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro, entre outros.

A nosso ver, esta regra, interruptiva ou não, ao definir um prazo excessivamente elástico, beneficia o erário no seu próprio erro. Embora seja notória a supremacia do interesse público sobre o particular, tal comando premia a desídia e imperícia governamentais e enaltece o administrador incompetente.

A decadência e a medida preparatória de lançamento

O parágrafo único do art. 173 do CTN prevê uma antecipação do termo inicial do prazo decadencial, ou seja, o *dies a quo* é deslocado, antecipadamente, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data da medida preparatória do lançamento. Caso o prazo decadencial já tenha sido iniciado por força do inc. I do art. 173, não será possível aplicar o dispositivo, provocando alteração no prazo decadencial já iniciado (nesse sentido: Eurico Marcos Diniz de Santi, Sacha Calmon Navarro Coelho, Alexandre Barros Castro, Hugo de Brito Machado, entre outros).

A decadência e a lei complementar

O art. 146, III, *b*, da CF dispõe que "cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (...)".

A lei complementar, citada no dispositivo constitucional, é o próprio Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) – uma lei ordinária, que foi elevada à categoria de lei complementar, em razão principalmente do seu objeto. Interpretando-se o art. 146 da CF à luz do art. 1.º do CTN, que indica as matérias afetas à lei complementar, e, finalmente, comparando-as com a estrutura dogmática do próprio Código Tributário Nacional, chega-se à conclusão já expendida, podendo-se inferir que o CTN deve ser modificado apenas por nova lei complementar ou por normas que lhe forem hierarquicamente superiores.

A supremacia da lei complementar no que lhe competir privativamente pode ser justificada por sólidos argumentos, os quais se mostram a nós bastante acreditáveis: (I) se assim não for, o art. 146 da CF será transmutado em "letra morta"; (II) o princípio federativo não pode se sobrepor ao princípio da segurança jurídica, que ficaria comprometido com a convivência multifacetada de prazos. Com efeito, é notório que a lei complementar tem papel unificador, com importante função garantística, ratificando o pacto federativo.

A decadência e o prazo decenal das contribuições sociais previdenciárias

De acordo com o art. 45 da Lei 8.212/1991, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 10 (dez) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

O artigo supramencionado foi contestado severamente pela doutrina, que afirmava ser o dispositivo inconstitucional, considerando prevalecente o prazo quinquenal contido no CTN, sobretudo em virtude da Súmula 108 do extinto TFR: “A Constituição do crédito previdenciário esta sujeita ao prazo de decadência de cinco anos”. Sempre se argumentou que, embora a decadência fosse proveniente do direito privado, o CTN disciplinará a matéria, à luz do princípio da segurança jurídica.

Em 2008, o STF, seguindo o entendimento do STJ, sacramentou a posição majoritária da doutrina, editando a Súmula Vinculante 8, com o seguinte teor: “São inconstitucionais os parágrafo único do art. 5.º do Dec.-lei 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. Posteriormente, o art. 45 foi revogado pela LC 128/2008.

A PRESCRIÇÃO

A prescrição tributária é o fato jurídico que implica a perda do direito de ajuizamento da ação de execução fiscal. Insere-se a prescrição no bojo do direito processual. Verificada a sua ocorrência, nula será a ação executiva (art. 803, I, do CPC/2015), e extinto estará o crédito tributário (art. 156, V, do CTN). Este inciso, aliás, traz a associação da extinção do crédito tributário à prescrição e à decadência. De fato, a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Equivocadamente, o CTN prevê tal extinção à decadência. É cediço que a decadência não pode extinguir algo que não nasceu e que, com ela, ficaria proibido de nascer.

O STF, há muito, adota o entendimento de que até o lançamento seria possível a ocorrência da decadência (STF, ERE 94.462-1/SP-1982). A partir da última decisão administrativa da qual não coubesse mais recurso, com a constituição definitiva do crédito tributário, ter-se-ia o *dies a quo* para a contagem da prescrição. Tal entendimento é ratificado no STJ (REsp 332.366/MG-2002; REsp 435.896/SP-1996; REsp 88.578/SP-2004).

Podemos identificar alguns pontos em comum entre a prescrição e a decadência. Vejamos:

a) são causas extintivas do crédito tributário (art. 156, V, do CTN);

b) extinguem o direito subjetivo, ou seja, o de exercer uma conduta diante da ocorrência de um fato;

c) surgem da realização do fato jurídico de omissão no exercício de um direito, que se extingu

caso ele não seja exercido durante um período de tempo;

d) provocam uma espécie de autofagia do direito, interrompendo o processo de positivação do direito tributário;

e) nascem da relação "direito versus tempo", garantindo a expectativa de segurança jurídica;

f) encontram respaldo em lei de normas gerais, o próprio CTN, conforme o art. 146, III, b, da (*v.g.*, a prescrição, no art. 174 do CTN, e a decadência, no art. 173 do CTN);

g) podem ter seus prazos interrompidos ou suspensos (STJ, REsp 332.366/MG-2002; REsp 575.991/SP-2005);

h) podem ser reconhecidas de ofício pelo juiz (art. 487, II, do CPC/2015);

i) admitem a restituição do tributo "decaído" ou "prescrito";

j) não se aplicam ao FGTS as disposições do CTN relativas à decadência e à prescrição (STF: RE 100.249/SP-1987; RE 134.328/DF-1993; RE 120.189/SC-1998; e STJ: REsp 703.347/SC-2005; REsp 396.275D PR-2002; REsp 383.885D PR-2002). Em relação à prescrição trintenária do FGTS, subsistem algumas súmulas defendendo-a: Súmulas 43 e 57 do TRF-4.ª Reg. e Súmula 210 do STJ. Esta é de extrema importância para o STJ que, desde 1990, tem entendido correta a prescrição trintenária para o FGTS (STJ: REsp 35.124/MG-1997; REsp 129.197/SC-1997; REsp 113.586/AL-1997; REsp 63.401/MG-1995; REsp 1.635.047/RS e STF: RE 522.897).

O prazo para a contagem do quinquênio prescricional tem início no momento da constituição definitiva do crédito tributário, conforme reza o art. 174 do CTN. Em outras palavras, pode-se dizer que o termo *a quo* decorre do momento em que o crédito tributário se torna indiscutível, ou seja, quando não se admitir qualquer recurso administrativo a seu respeito.

Tal ocorrência pode se verificar em momentos distintos. Caso o sujeito passivo não procure discutir o débito, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá ao término do prazo permitido para fazê-lo, sendo este de 30 dias na esfera administrativa federal. De outra forma, se o contribuinte impugnar o débito, o início da contagem do prazo prescricional dar-se-á quando da ocorrência da última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso.

Ver STJ: EAREsp 407.940/RS.

A prescrição e a dívida ativa

A não satisfação do débito perante a Fazenda Nacional ocasionará a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Com isso, tem-se a habilitação para proposição da ação de execução fiscal, com fulcro na Lei 6.830/1980.

O sujeito passivo poderá propor embargos à execução após a garantia do juízo, no prazo de 5

dias, com o intuito de extinguir a execução fiscal preexistente no prazo de 30 dias, a contar da: (I) data do depósito; (II) juntada da prova da fiança bancária; ou (III) intimação da penhora (art. 16, I, II e III, da LEF). Vale mencionar a possibilidade de o executado valer-se da exceção de pré-executividade.

A prescrição e os lançamentos por homologação

Nos lançamentos por homologação, o contribuinte, antecipadamente ao fato gerador, entrega ao Fisco a declaração pertinente, contendo o valor do gravame a ser satisfeito. Tal declaração representa a constituição do débito por iniciativa do contribuinte. Nos casos em que o pagamento for suficiente e correto, ocorrerá a homologação tácita ou expressa, extinguindo definitivamente o crédito tributário, não se falando em prescrição, nem tampouco em decadência. Se o contribuinte não declara e, evidentemente, nada recolhe, não há constituição do crédito tributário, portanto não se cogitará da prescrição, sendo possível arguir a decadência.

A dificuldade na interpretação do tema aparece na situação em que o pagamento efetuado não equivale ao valor declarado corretamente. O STF e o STJ, sob críticas da doutrina, têm se posicionado no sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário, para fins de prescrição, ocorrerá quando houver a entrega da declaração. O marco inicial da prescrição para cobrança do tributo corretamente declarado e não pago será a data de vencimento para o pagamento constante da declaração (STJ: REsp 389.089/RS-2002; REsp 71.959/SP-1998; REsp 436.747/SC-2002; REsp 850.423/SP-2007).

Importante salientar que não haverá contagem de prescrição no período entre a entrega da declaração e o vencimento (STJ, REsp 658.138/PR-2005). Nesse passo, na visão do STJ, torna-se possível e legal a inscrição do sujeito passivo em dívida ativa sem a necessidade de procedimento administrativo ou de notificação, uma vez que o contribuinte reconheceu a existência do débito fiscal por sua iniciativa por meio de um procedimento não impositivo, "autonotificando-se" com a entrega da declaração.

Podemos afirmar, portanto, que o não pagamento do débito no prazo estabelecido provocará consequências significativas, conforme entendimento do STJ: (I) autorização para inscrição em dívida ativa; (II) fixação do termo *a quo* do prazo de prescrição; (III) inibição de certidão negativa de débito; e (IV) afastamento da possibilidade de denúncia espontânea (Súmula 360 do STJ).

Por outro lado, o STJ entende que, caso a declaração entregue contenha valor a menor, o Fisco, de ofício, procederá ao lançamento suplementar, no prazo decadencial convencional. Ao término deste prazo, inicia-se o período de prescrição para o ajuizamento da ação de execução fiscal. Vale lembrar que, passados 5 anos da data da declaração, sem a manifestação da Fazenda Pública, presume-se a aceitação do Fisco com relação ao montante declarado, constituindo-se o crédito pela

declaração e não se necessitando de lançamento.

A interrupção da prescrição

O art. 174, parágrafo único, I a IV, do CTN trata das causas de interrupção de prescrição.

O inc. I do dispositivo em comento prevê que a prescrição será interrompida "pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal". Com esta nova redação, dada pela LC 118/2005, o Fisco tornou-se mais protegido, uma vez que será verificada a interrupção com o simples despacho, independentemente da citação efetivada.

O protesto judicial é tratado no inc. II. Tal procedimento especial e cautelar, no que se refere ao crédito tributário, somente se verifica adequado se o Fisco estiver impossibilitado de ajuizar a execução fiscal, na iminência de restar configurada a prescrição (REsp 46.087-5/DF-1994 e REsp 82.553/DF-1996).

O inc. III deixa transparecer uma menção aos atos que se traduziriam na intenção de receber o pagamento do tributo.

Finalmente, o inc. IV traz a única hipótese de interrupção da prescrição decorrente de ação do próprio devedor, bem como de interrupção extrajudicial. Exemplos: requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação; declaração escrita; pedido de parcelamento do débito (REsp 668.637/RS-2005 e Súmula 248 do TFR).

Vale ressaltar que, consoante entendimento do STJ, verificada a interrupção da prescrição relativa à pessoa jurídica, os efeitos se estenderão aos responsáveis tributários (STJ: REsp 633.480/MG-2004; e REsp 165.219/RS-1999; EDclREsp 773.011/RS-2006).

Por fim, afirma o STJ que a consulta administrativa não interrompe a prescrição (EDecREsp 87.840/BA-1998).

Quanto ao tema da "suspensão de prescrição", requer-se cautela, uma vez que a doutrina e jurisprudência não se mantêm uníssonas. É cediço que a suspensão difere da interrupção, principalmente, no tocante à contagem do prazo. Tal contagem fica suspensa durante o período de duração da causa suspensiva, continuando a fluir após o término desta. Por outro lado, a causa interruptiva fulmina o período de tempo, "zerando-se" a contagem e renovando-se o quinquênio.

São possíveis causas de suspensão da prescrição:

a) as causas de suspensão do crédito tributário (art. 151, I a VI, do CTN). Para muitos, todavia tais causas não seriam bem consideradas como tais;

b) as causas de anulação de moratória (art. 155, parágrafo único, do CTN);

c) o período de 180 dias, entre a inscrição do crédito em dívida ativa e a distribuição da execução fiscal (art. 2.º, § 3.º, da LEF);

d) o período máximo de um ano, previsto no § 2.º do art. 40 da Lei 6.830/1980, caso não seja localizado o devedor ou não sejam encontrados bens suficientes para garantir o juízo.

Como se notou, a “etiquetagem” das situações como exemplos de suspensão de prescrição é bastante delicada. Todavia, deixamos aqui registradas algumas possibilidades.

A prescrição intercorrente

O tema da prescrição intercorrente encontra respaldo no § 4.º do art. 40 da Lei 6.830/1980.

Caso não seja localizado o devedor ou não sejam encontrados bens suficientes para garantir o juízo, haverá a suspensão do curso da execução, pelo período máximo de um ano (§ 2.º do art. 40). Se a situação persistir, ao término do período, os autos serão encaminhados ao arquivo, devendo lá permanecer pelo período de prescrição (5 anos).

Ratificando tal entendimento, o STJ editou a Súmula 314: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo de prescrição quinquenal intercorrente”.

Nos casos de arquivamento superior a cinco anos, em que se verificava a inércia da Fazenda, a jurisprudência sempre tendeu a aceitar a tese da prescrição intercorrente. O STF, na década de 1980, já adotava entendimento nesse sentido (RE 99.867-5/SP-1984 e RE 106.217/SP-1986). Do mesmo modo, o STJ (REsp 6.783/RS-1990; REsp 708.234/MG-2005; e vários outros julgados).

Após vários anos de entendimento pacificado, o legislador editou as Leis 11.051/2004 e 11.280/2006. A primeira acrescentou o § 4.º ao art. 40 da Lei 6.830/1980, e a segunda alterou o § 5.º do art. 219 do CPC/1973. Com isso, permitiu-se ao juiz o pronunciamento de ofício sobre a prescrição, com o intuito de proporcionar equilíbrio ao conflito e impor segurança jurídica aos litigantes. Neste caso, a única exigência é que a Fazenda seja previamente ouvida. É o que dispõe o § 4.º ao art. 40 da Lei 6.830/1980. A partir da vigência do Código de Processo Civil, a prescrição deverá ser aplicada à luz do parágrafo único do art. 487, que reforça o disposto no § 4.º da Lei de Execução Fiscal.

Frise-se que, por estar atrelada à norma de natureza processual, os processos em curso serão atingidos (STJ, REsp 735.220/RS-2005). A nosso pensar, os processos em curso serão atingidos apenas se a execução fiscal tiver sido iniciada após a edição da Lei 11.051, de 30.12.2004.

Insta mencionar, por óbvio, que a demora na citação por motivos alheios à ação do credor, ou se o mesmo não concorrer com culpa, não haverá justificativa para arguir a prescrição intercorrente (Súmula 106 do STJ; REsp 242.838/PR-2000; REsp 31.653/SP-2005).

SÚMULA

Súmula Vinculante 8 do STF: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Súmula 210 do STJ: A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta anos.

Súmula 314 do STJ: Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Súmula 409 do STJ: Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5.º, do CPC).

Súmula 555 do STJ: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Súmula 107 do TFR: A ação de cobrança do crédito previdenciário contra a Fazenda Pública está sujeita à prescrição quinquenal estabelecida no Decreto 20.910, de 1932.

Súmula 108 do TFR: A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de 5 (cinco) anos.

Súmula 153 do TFR: Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

Súmula 219 do TFR: Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.

Súmula 248 do TFR: O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 3. A constituição do crédito tributário, instituto relacionada à decadência, pode ser objeto de revisão pela autoridade fiscal, nas hipóteses do art. 149 do CTN. 4. Dessa

forma, no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4.º, do CTN) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN), é possível ao Fisco realizar ato administrativo tendente a cobrar diferenças porventura apuradas. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.413.028/RO, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 05.08.2014, *DJe* 13.10.2014).

- "(...) 2. Notificado o contribuinte do auto de infração no prazo de cinco anos a que alude o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 511.208/SP, Rel. Min. Og Fernandes, j. 18.06.2014, *DJe* 25.06.2014).

- "(...) 2. 'A jurisprudência deste Tribunal revela-se uníssona em admitir o prazo decadenci de 5 anos para a constituição de créditos de contribuições sociais, nos termos em que disciplina o art. 173, I, do CTN, mesmo em período anterior à Carta Política de 1988' (REsp 1.017.266/RS, Rel. Min. José Delgado, 1.ª T., j. 22.04.2008, *DJe* 21.05.2008). (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.418.352/PE, Rel. Min. Humberto Martins, j. 24.04.2014, *DJe* 02.05.2014).

- "(...) 5. Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, I, do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., EDcl no REsp 1.384.832/RN, Rel. Min. Humberto Martins, j. 18.03.2014, *DJe* 24.03.2014).

- "(...) 1. O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firme de que nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, tal como o IPVA e o IPTU, a própria remessa, pelo Fisco, da notificação para pagamento ou carnê constitui o crédito tributário, momento em que se inicia o prazo prescricional quinquenal para sua cobrança judicial, nos termos do art. 174 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.477.734/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 11.11.2014, *DJe* 18.11.2014).

- "(...) 2. O pedido de parcelamento interrompe o prazo prescricional, por constituir reconhecimento inequívoco do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 582.425/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 06.11.2014, *DJe* 17.11.2014).

- "(...) 1. O acórdão objurgado está em consonância com o entendimento desta E. Corte, uma vez que a 1.ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp. 999.901/RS, representativo de controvérsia, realizado em 13.05.2009, da relatoria do ilustre Min. Luiz Fux, firmou o entendimento de que a LC 118/2005, que alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho que ordenar a citação o efeito de interromper a prescrição, por ser norma processual, é aplicada imediatamente aos processos em curso, mas desde que a data do despacho seja posterior à sua entrada em vigor, o que não ocorreu no caso concreto. Dessa forma, não se faz necessária a intimação pessoal da

Fazenda Pública, como se pretende. 2. Quanto à alegação de ocorrência de citação por AR no ano de 2002, tal citação não é considerada válida, porquanto estava vigente o art. 174, parágrafo único do CTN, que determinava a citação pessoal do devedor, ou seja, a citação realizada por AR antes da vigência da LC 118/2005, que alterou o art. 174 do CTN, não tem o condão de interromper a prescrição. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 566.402/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 23.10.2014, *DJe* 17.11.2014).

- "(...) 3. À luz do disposto no art. 174, *caput*, do CTN, a ação para a cobrança do crédito prescreve em 5 anos contados da data da sua constituição definitiva, ou no caso, a partir do inadimplemento do parcelamento. 4. O parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário e interrompe o prazo prescricional, que volta a correr no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo. 5. Transcorridos mais de cinco anos entre o inadimplemento do parcelamento e a propositura da execução fiscal, configura-se a prescrição da pretensão à cobrança do tributo. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 547.167/SC, Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.10.2014, *DJe* 24.10.2014).

- "(...) 3. É firme no STJ o entendimento de que, na cobrança judicial do crédito tributário, ε interrupção do lustro prescricional operada pela citação válida (redação original do CTN) ou pelo despacho que a ordena (redação do CTN dada pela LC 118/2005) retroage à data da propositura da ação (art. 219, § 1.º do CPC, c/c art. 174, parágrafo único, I do CTN), tendo em vista o julgamento do REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 21.05.2010, feito submetido ao rito do art. 543-C do CPC. Nesse sentido: AgRg no REsp. 1.293.997/SE, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* 26.03.2012, AgRg no AREsp 34.035/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 23.02.2012, REsp 1.284.219/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 01.12.2011. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.337.458/GO, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 02.10.2014, *DJe* 14.10.2014).

(VUNESP/Procurador Jurídico/ Prefeitura de Porto Ferreira – SP/2017) Em sede de execução fiscal, se da decisão que ordenar o arquivamento dos autos, por não ter sido localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, tiver decorrido o prazo de cinco anos sem a adoção de qualquer ato que dê andamento à execução, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá de ofício reconhecer e decretar de imediato a:

(A) decadência da pretensão fazendária.

(B) remissão da dívida.

(C) anistia parcial do débito.

(D) prescrição intercorrente.

(E) desconsideração da personalidade jurídica se o devedor for empresário.

Resposta: D

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Modalidades da extinção de crédito tributário, conforme Sistema Tributário Nacional, exceto:

(A) o pagamento;

(B) a compensação;

(C) a transação;

(D) remissão;

(E) a prescrição, salvo a decadência.

Resposta: E

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Assinale a alternativa incorreta. Extinguem o crédito tributário:

(A) o pagamento; a compensação; a transação e a remissão.

(B) a prescrição e a decadência.

(C) a conversão de depósito em renda.

(D) a dação em pagamento em bens imóveis, circunstância que prescinde de lei que se aperfeiçoe.

Resposta: D

(Planejar Consultoria/Procurador Municipal/Prefeitura de Lauro de Freitas – BA/2016) Ação para a cobrança do crédito tributário prescreve, conforme Sistema Tributário Nacional, contados da data da sua constituição definitiva, em:

(A) 3 anos.

(B) 5 anos.

(C) 10 anos.

(D) 12 anos.

(E) 15 anos.

Resposta: B

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Assinale a alternativa incorreta. A prescrição se interrompe:

(A) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal.

(B) pelo protesto judicial.

(C) pela citação pessoal feita ao devedor.

(D) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor.

Resposta: C

(CESPE/Advogado da União/AGU/2015) Carlos ajuizou, em 2006, ação contra Paulo, na qual pleiteou indenização por danos materiais e morais. Após sentença transitada em julgado, ele obteve julgamento de procedência total dos pedidos formulados, razão pela qual recebeu, a título de indenização por danos morais, o valor de R$ 50.000, sendo R$ 20.000 a título de danos morais próprios e R$ 30.000 a título de danos estéticos. Pelos danos materiais, Carlos recebeu R$ 30.000, dos quais R$ 10.000 correspondem a danos emergentes e R$ 20.000 a lucros cessantes. No tempo devido, ele declarou os valores recebidos e efetuou o recolhimento do imposto de renda correspondente.

Com referência a essa situação hipotética, julgue o item a seguir.

A extinção do crédito tributário ocorrerá cinco anos após o pagamento realizado por Carlos, quando ocorre a homologação tácita da declaração e do pagamento realizado, visto que o imposto de renda é espécie tributária sujeita a lançamento por homologação.

Resposta: Errado

(CESPE/Juiz Substituto/TJ-PB/2015) Em 20/7/2007, ocorreu fato gerador de ICMS que resultou em obrigação tributária no valor de dez mil reais. O contribuinte realizou pagamento parcial de cinco mil reais, mas a declaração respectiva foi encaminhada de forma incorreta. Em 26/10/2012, um auditor fiscal efetuou lançamento referente ao valor do tributo não pago. O contribuinte impugnou o ato administrativo, em 6/11/2013, mas, posteriormente, preferiu confessar o débito e aderir a programa de parcelamento do crédito tributário, o que resultou na desistência da impugnação realizada.

Nessa situação hipotética,

(A) ocorreu decadência do direito ao lançamento do crédito tributário, o que permite ao contribuinte pedir restituição ou ajuizar repetição do indébito em relação aos valores do parcelamento já pagos, haja vista que a confissão de débito não é suficiente para reavivar o débito.

(B) não ocorreu a prescrição do tributo, pois, no caso, trata-se de tributo com lançamento por homologação, o que faz que o prazo para o lançamento seja contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo nos casos em que haja pagamento.

(C) embora tenha ocorrido prescrição com referência ao tributo em 21/7/2012, o que invalida o lançamento, a confissão de débito legitimou os pagamentos feitos pelo contribuinte durante o parcelamento.

(D) não ocorreu a decadência do direito ao lançamento, pois, no caso, o lançamento do tributo se dá por declaração, o que faz que o prazo para o lançamento seja contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(E) não houve decadência do direito ao lançamento, pois, tratando-se de tributo com lançamento por homologação, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo nos casos em que tenha ocorrido pagamento parcial.

Resposta: A

(CESPE/Juiz Substituto/TJ-PB/2015) Considerando que um contribuinte devedor do fisco adquira precatórios judiciais a fim de compensar o valor de face dos títulos com o crédito tributário, assinale a opção correta no que se refere à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e cobrança do crédito, conforme previsto no CTN.

(A) O pedido de compensação do crédito tributário pode ser considerado causa de interrupção da prescrição da cobran do crédito tributário.

(B) O pedido de compensação com a utilização de precatórios judiciais é de mesma natureza que um parcelamento de crédito tributário, com relação à exigência do crédito tributário.

(C) A compensação efetiva gera a extinção do crédito tributário, que, desde o pedido, tem sua exigibilidade suspensa.

(D) O pedido de compensação gera a impossibilidade jurídica de se iniciar uma execução fiscal.

(E) Durante o processo de execução fiscal, não é mais possível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Resposta: A

(CESPE/Defensor Público Federal de Segunda Categoria/DPU/2015) Julgue o seguinte item com base nas normas gerais de direito tributário.

A moratória e a concessão de medida liminar em mandado de segurança são casos de suspensão do crédito tributário, ao passo que a anistia e a isenção são casos de extinção do crédito tributário.

Resposta: Errado

(VUNESP/Advogado/Câmara Municipal de Itatiba – SP/2015) A ação de consignação em pagamento,

(A) pode versar sobre qualquer aspecto do crédito tributário e do lançamento que lhe deu origem.

(B) não pode ser promovida no caso da subordinação do pagamento ao cumprimento de uma obrigação acessória.

(C) só tem cabimento no caso da exigência, por mais de uma pessoa jurídica, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

(D) se for julgada procedente, o consignante levantará a quantia depositada.

(E) se for julgada improcedente, no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Resposta: E

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE/2015) A empresa X, substituída tributária, logrou êxito em liminar em mandado de segurança para pagar o ICMS com alíquota de 12%, e não mais de 17%. No curso da ordem judicial, a empresa Y, substituta tributária, passou a recolher o valor de ICMS relativo à substituição tributária em 12%, conforme determinação judicial. Posteriormente, contudo, a liminar foi reformada pelo Tribunal, restabelecendo a obrigatoriedade do recolhimento em 17%. Nos termos da legislação e da jurisprudência tributárias brasileiras, a Administração Fazendária:

(A) desde que não ultrapassado o prazo decadencial, pode exigir a diferença de ICMS tanto do substituto quanto do substituído, uma vez que o instituto da substituição tributária estabelece, em geral, responsabilidade tributária solidária entre o responsável e o contribuinte.

(B) não pode exigir a diferença de ICMS, uma vez que o seu não recolhimento fundou-se em decisão judicial.

(C) desde que não ultrapassado o prazo decadencial, pode exigir a diferença de ICMS apenas do substituto, uma vez qu o instituto da substituição tributária exclui o contribuinte-substituído da relação jurídica tributária.

(D) desde que não ultrapassado o prazo decadencial, pode exigir a diferença de ICMS apenas do substituído, uma vez que não houve dolo ou culpa do substituto tributário e ser-lhe-ia impossível repassar o ônus do tributo ao contribuinte-substituído.

(E) desde que não ultrapassado o prazo decadencial, pode exigir a diferença de ICMS apenas do substituído, pois ele te relação pessoal e direta com o fato gerador e, portanto, responde diretamente pelo ônus da tributação, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE/2015) A respeito da Prescrição e Decadência Tributárias, considere as assertivas a seguir:

I. Proposta a ação fiscal no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanism Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

II. Ainda que a execução fiscal tenha sido arquivada apenas em razão do pequeno valor do débito executado, sem baixa distribuição, pode ser reconhecida a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de cinco anos.

III. O crédito público não se suspende em decorrência de sua inscrição em dívida ativa.

IV. A concessão de medida liminar em mandado de segurança suspende tanto a prescrição quanto a decadência do créd tributário, impedindo a Fazenda Pública de realizar o lançamento do tributo, inscrevê-lo em Dívida Ativa e ajuizar Execução Fiscal visando sua cobrança.

Está correto o que se afirma APENAS em

(A) I e III.

(B) II e IV.

(C) II e III.

(D) I e IV.

(E) I e II.

Resposta: E

(CETAP/Analista – Direito/MPCM/2015) Em relação as Súmulas Vinculantes em matéria tributária e correto afirmar:

(A) Segundo a Súmula Vinculante n.º 8, os prazos prescricionais e decadenciais das contribuições sociais são previsto na Lei 8.212/1991.

(B) Segundo a Súmula Vinculante n.º 21, e inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro o

bens para admissibilidade de recurso administrativo.

(C) Segundo a Súmula Vinculante n.º 24, não se tipifica crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV da Lei 8.137/1990, antes da propositura da ação de execução fiscal.

(D) Segundo a Súmula Vinculante n.º 29, e inconstitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de calculo própria de determinado imposto.

(E) Segundo a Súmula Vinculante n.º 31, e constitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Resposta: B

(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO/2015) A prescrição intercorrente:

(A) Não se aplica à prescrição em matéria tributária, diante da supremacia do interesse público sobre o particular.

(B) Pode se operar durante o curso da execução fiscal, se o executado não for localizado ou não forem encontrados be suficientes para garantir a execução.

(C) Pode ser reconhecida em sede de qualquer ação de iniciativa do contribuinte, como o mandado de segurança, por exemplo.

(D) Ocorre decorridos 5 anos da propositura de ação para anular o crédito tributário, se não houver sido prolatada sentença, ainda que passível de recurso.

(E) Tem seu curso interrompido com a propositura de medida cautelar fiscal.

Resposta: B

(PUC-PR/Procurador do Estado/PGE-PR/2015) Sobre a prescrição e a decadência em matéria tributária, assinale a alternativa CORRETA.

(A) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial não impossibilita a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário com vistas a prevenir a decadência do direito de lançar.

(B) Declarado e não pago o tributo sujeito a lançamento por homologação, tem-se como início do prazo decadencial de 05 (cinco) anos o dia do vencimento da obrigação.

(C) O protesto de certidão de dívida ativa é causa interruptiva da prescrição tributária.

(D) O termo inicial da prescrição tributária é a data da constituição definitiva do crédito, que se dá, nos casos de lançamento de ofício, no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do lançamento.

(E) O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício material, o lançamento anteriormente efetuado.

Resposta: A

(CESGRANRIO/Profissional Júnior/Petrobras/2015) A Consignação em Pagamento no Direito Tributário, de acordo com as normas do Código Tributário Nacional, em se tratando de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador, pode ser proposta quando ocorrer

(A) dúvida a quem pagar.

(B) tributação inconstitucional.

(C) mudança de domicílio tributário.

(D) alíquota ilegal.

(E) parcelamento previsto.

Resposta: A

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) O Sr. Antônio dos Santos, em abril de 2010, foi notificado de um Auto de Infração lavrado pelo Estado do Pernambuco, exigindo um débito de ITCMD, no importe

de R$ 34.659,67, supostamente devido em razão de uma doação realizada em outubro de 2007. O contribuinte apresentou tempestivamente impugnação administrativa, alegando que o auto de infração não continha a descrição do fato constitutivo da suposta infração fiscal, como exigia a legislação que disciplinava o processo administrativo fiscal do Estado do Pernambuco, razão pela qual o débito tributário deveria ser desconstituído. O julgador de primeira instância administrativa, em janeiro de 2011, contudo, não acolheu a defesa administrativa do contribuinte, mantendo incólume o débito fiscal. O Sr. Antônio dos Santos, então, interpôs recurso administrativo para instância administrativa superior, que, em setembro de 2013, deu provimento ao recurso, para anular o crédito tributário, asseverando que a Fiscalização não teria observado os requisitos de validade do auto de infração exigidos na mencionada legislação estadual. Diante do caso hipotético, o Estado do Pernambuco

(A) não poderá lavrar outro auto de infração, pois ocorreu a decadência, uma vez que o lançamento de ofício anterior foi anulado por vício formal, que não tem o condão de interromper o prazo decadencial, não havendo o reinício da sua contagem.

(B) poderá lavrar outro auto de infração, visto que não ocorreu a decadência, porquanto o lançamento de ofício anterior f anulado por vício formal, o que interrompe o prazo decadencial, reiniciando a sua contagem.

(C) poderá lavrar outro auto de infração, pois não ocorreu a decadência, uma vez que o lançamento de ofício anterior foi anulado por vício material, o que interrompe o prazo decadencial, reiniciando a sua contagem.

(D) não poderá lavrar outro auto de infração, pois ocorreu a decadência, posto que não houve, no lançamento de ofício anterior, dolo, fraude ou simulação, o que interromperia o prazo decadencial, reiniciando a sua contagem.

(E) não poderá lavrar outro auto de infração, pois ocorreu a decadência, uma vez que o prazo decadencial não se suspende ou se interrompe.

Resposta: B

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) A respeito da prescrição e da decadência no direito tributário, é correta a afirmação:

(A) Assim como no Direito Civil, o pagamento de crédito prescrito não gera direito à restituição do valor pago, tendo em vista que a prescrição não atinge o direito material.

(B) Caso tenha havido pagamento parcial de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Públi constituir o crédito tributário conta-se a partir da data da ocorrência do fato gerador, ainda que tenha havido dolo, fraude ou simulação.

(C) A realização de protesto judicial suspende a prescrição da cobrança do crédito tributário.

(D) Em regra, no caso de lançamento por homologação, caso não haja pagamento do tributo na data devida, o direito de Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Resposta: D

(FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS/2015) Quanto à decadência e à prescrição tributárias, analise as assertivas abaixo:

I. O direito de pleitear a restituição do indébito extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data pagamento, ressalvada a hipótese de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

II. O parcelamento do débito tributário implica a interrupção da prescrição da pretensão fazendária à sua cobrança.

III. A ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição prescreve em 5 (cinco) anos.

IV. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício material, o lançamento anteriormente efetuado.

Após a análise, pode-se dizer que:

(A) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

(B) Estão corretas apenas as assertivas I, II e III.

(C) Estão corretas apenas as assertivas I, II e IV.

(D) Estão corretas apenas as assertivas II, III e IV.

(E) Todas as assertivas estão corretas.

Resposta: A

(FUNDEP/Auditor/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG/2015) Analise a situação a seguir.

Em meados de setembro de 2009, após intimação a respeito de decisão final em processo administrativo, foi definitivamente constituído crédito tributário em face da pessoa jurídica "A Ltda.". Isso se deu em razão do lançamento fiscal ter sido mantido integralmente, após período de discussões na esfera administrativa. O sujeito ativo tributário decidiu, então, inscrever seu crédito em dívida ativa em agosto de 2014, extrair a respectiva certidão no início de setembro de 2014 e ajuizar execução fiscal para exigir o montante inadimplido, o que ocorreu em 10 de dezembro de 2014. A ação judicial referida foi aforada amparando-se na redação do § 3.º do artigo 2.º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), que diz: "Art. 2.º (...) § 3.º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo".

Diante do cenário hipotético apresentado e considerando o posicionamento dominante no Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa CORRETA.

(A) A prescrição ocorreria apenas no início de 2015, tendo em vista os 180 dias de acréscimo ao prazo prescricional, estipulados pelo § 3.º do art. 2.º da LEF, contados a partir da inscrição em dívida ativa em agosto de 2014.

(B) A fazenda pública dispunha até o dia 31 de dezembro de 2014 para propor a execução fiscal referente a seu crédito tributário inadimplido.

(C) A prescrição teria sido validamente interrompida caso o juízo ao qual distribuída a execução fiscal despachasse a petição inicial, ordenando a citação do executado, dentro do prazo de 180 dias, contados a partir de agosto de 2014.

(D) O prazo máximo de que dispunha a fazenda pública para ajuizar a execução fiscal era de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, estando já extinto o crédito pela prescrição quando do ajuizamento em dezembro de 2014.

(E) Teria ocorrido a prescrição intercorrente, que deveria ser objeto de apreciação pelo juízo na primeira oportunidade de despachar nos autos da execução.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-RR/2015) Em uma situação hipotética, um comerciante, contribuinte do ICMS (imposto lançado por homologação), com estabelecimento localizado na cidade de Rorainópolis/RR, promoveu saída de mercadoria tributada, sem emitir o devido documento fiscal, com o intuito comprovado de reduzir o montante do imposto a pagar naquele período de apuração.

Tendo apurado esses fatos durante o regular desenvolvimento de processo de fiscalização, o fisco estadual de Roraima efetuou o lançamento de ofício desse imposto, bem como aplicou a penalidade cabível pela infração cometida, tendo intimado o contribuinte da prática desses atos administrativos poucos dias depois da data da saída da mercadoria.

No prazo cominado pela legislação do processo administrativo tributário estadual de Roraima para apresentação de impugnação (reclamação) contra os atos praticados pelo fisco, o contribuinte ofereceu seus argumentos de defesa.

O referido processo administrativo tributário tramitou durante dois anos, por todas as instâncias administrativas possíveis, e a decisão final, irrecorrível na esfera administrativa, manteve a exigência fiscal fazendária, tendo sido o contribuinte intimado a pagar o crédito tributário constituído, com os devidos acréscimos legais, no prazo previsto na legislação do processo administrativo tributário estadual.

Considerando as informações constantes do enunciado acima, e a disciplina do Código Tributário Nacional a esse respeito,

(A) verifica-se que o prazo prescricional teve início somente após a conclusão do processo administrativo tributário

referido no enunciado.

(B) e sendo o ICMS um tributo lançado por homologação, o fisco não poderia ter promovido o seu lançamento de ofício.

(C) e sendo a penalidade um tributo lançado por homologação, o fisco poderia ter promovido o seu lançamento de ofício

(D) verifica-se que, entre a data em que o documento fiscal deixou de ser emitido e a data em que o contribuinte foi intimado da efetuação do lançamento de ofício, transcorreu prazo prescricional inferior a cinco anos.

(E) verifica-se que o prazo para a homologação tácita da atividade de lançamento do imposto, por decurso de prazo, aplicável à situação deste contribuinte, teve início a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Resposta: A

CAPÍTULO V
Exclusão de Crédito Tributário

Seção I
Disposições Gerais

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

A exclusão do crédito tributário, através da isenção e da anistia reside na inviabilidade de sua constituição, ou seja, são contextos, em que não haverá lançamento e por conseguinte, o crédito tributário, ainda que tenha ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária. A lei isentante atinge o tributo enquanto a lei anistiadora atinge a multa.

É notório que deve haver correlação na esfera da competência tributária entre o poder de criar o tributo ou de exigir penalidade com o de isentar ou anistiar. Dessa maneira a União pode instituir tributos federais e simultaneamente detém a competência para isentá-los.

Existem regras comuns a ambas as modalidades de exclusão do crédito tributário. Vejamos:

1) Art. 97 do CTN: submete à reserva legal a disciplina das duas hipóteses de exclusão do

crédito tributário. Atente para o dispositivo:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades".

2) Art. 150, § 6.º, da CF: exige-se de lei específica para que isenção ou anistia sejam concedidas:

"Art. 150. (...) § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, 'g'".

3) Art. 111, I, do CTN: os dispositivos legais que versem sobre a exclusão do crédito tributário serão interpretados compulsoriamente através do método literal. Observe o dispositivo:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;".

A interpretação literal é aquela que atinge a limitação da expressividade da linguagem jurídica. Nesse sentido, frise-se que, onde se interpreta literalmente, não há cabimento para a utilização dos métodos de integração da legislação tributária.

4) Art. 175, parágrafo único, do CTN: o cumprimento das obrigações acessórias não é dispensado com a exclusão do crédito tributário. Observe o preceptivo:

"Art. 175. (...) Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente".

5) Art. 179, § 2.º, do CTN: em situação de anulação de uma lei concessiva de isenção, que não tenha sido concedida em caráter geral, os tributos e juros são exigidos, em regra. O comportamento do beneficiário, com ou sem dolo, decidirá sobre a imposição ou não de multa.

Seção II
Isenção

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I – às taxas e às contribuições de melhoria;

II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1.º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2.º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

A isenção é uma causa de exclusão do crédito tributário, consoante o inciso I do art. 175 do CTN. Não se confunde com a imunidade: esta tem respaldo constitucional; a isenção, legal.

Seus efeitos desonerativos atingem a obrigação tributária principal, mantendo-se incólumes os deveres instrumentais do contribuinte, ou seja, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN). O contribuinte isento continuará obrigado às prestações positivas ou negativas que não correspondam ao pagamento de tributo (art. 113, § 2.º, do CTN).

O STF admite que, tratando-se de isenção, o fato gerador ocorre, acarretando a criação da obrigação tributária (RE 114.850-1/1988; RE 97.455-RS). Nesse passo, há a dispensa legal do pagamento do gravame, localizando-se a isenção no campo da "incidência tributária".

De modo diverso, na trilha da visão adotada pela doutrina mais moderna, a isenção, localizando-

se no campo da “não incidência tributária”, impede o nascimento da obrigação tributária, ou melhor, define-se como “o próprio poder de tributar visto ao inverso”. Em outras palavras, a norma isentiva incidirá para que a norma da tributação não incida.

Quanto à questão da revogabilidade, as isenções poderão ser revogadas a qualquer tempo, com exceção das isenções onerosas, uma vez que estas proporcionam direito adquirido, conforme entendimento do STF (Súmula 544 e RE 169.880/SP-1996). Assim se depreende do art. 178 do CTN.

De modo diverso, aquelas isenções não onerosas, na visão do STF, estão sujeitas à revogação a qualquer tempo, tornando o gravame imediatamente exigível (RE 204.062; RE 204.062-ES-1996).

Em regra, a isenção se relaciona apenas a impostos, excluindo-se taxas e contribuições de melhoria do benefício isencional (art. 177, I, do CTN).

O art. 177, II, do CTN prevê a impossibilidade de concessão da isenção aos tributos cuja competência tributária não tenha sido exercida. Nessa medida, não se pode isentar um “imposto sobre grandes fortunas”, haja vista o fato de que a competência tributária para a sua instituição não foi ainda exercida pela União (art. 153, VII, da CF).

O princípio da legalidade tributária é bastante relevante no estudo das isenções. Como é sabido, a isenção depende de lei (art. 178, *caput*, do CTN). A lei concessiva da isenção deverá ser a lei ordinária, no formato de “lei específica”, conforme o art. 150, § 6.º, da CF. Para o caso de tributos criados por lei complementar, sua eventual dispensa, por meio de uma lei isentiva, deverá ser feita por dispositivo de mesma hierarquia.

Ainda no plano principiológico da legalidade, frise-se que as isenções de ICMS não se enquadram, em princípio, ao comando, uma vez que os Estados e o Distrito Federal deverão, previamente, firmar entre si convênios, celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, para posteriormente conceder a isenção. Discute-se a possível violação ao princípio da legalidade tributária no expediente adotado.

Por fim, conforme o art. 179, § 2.º c/c art. 155 do CTN, a isenção em caráter individual não gera direito adquirido. Poderá ser anulada se não houver a satisfação das condições, sendo possível exigir o valor da exação acrescido de juros de mora. Será, também, aplicada multa se o benefício tiver sido obtido com dolo ou simulação, não se computando, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e a sua revogação.

Súmula 543 do STF: A Lei 2.975, de 27.11.1965, revogou, apenas, as isenções de caráter geral,

relativa ao imposto único sobre combustíveis, não as especiais, por outras leis concedidas.

Súmula 544 do STF: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

- "(...) 2. Nos termos do art. 176 do CTN, 'A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração'. 3. Compete ao Município disciplinar a forma pela qual deve ser concedida isenção do IPTU, não havendo, em princípio, direito irrestrito e absoluto à fruição desse benefício pelo simples fato de o imóvel ter sofrido tombamento. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 462.043/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 27.03.2014, *DJe* 22.04.2014).

- "(...) A interpretação extensiva da lei de isenção, para atingir tributos futuramente criados, não se coaduna com o sistema tributário brasileiro. O art. 3.º, § 4.º, da Lei 9.317/1996 deve ser interpretado de forma sistemática com o disposto no art. 150, § 6.º, da Constituição e no art. 111 do CTN. As empresas optantes pelo SIMPLES são isentas apenas das contribuições que já haviam sido instituídas pela União na data da vigência da Lei 9.317/1996. Com efeito, firmou-se nesta Corte o entendimento de que não há isenção do PIS-Importação e da Cofins-Importação, na hipótese de pessoas jurídicas optantes pelo Simples, porque a Lei 9.317/1996 não poderia isentar contribuições que foram criadas por lei posterior, nos termos do art. 177, II, do CTN, que preceitua que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.434.314/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 08.04.2014, *DJe* 23.04.2014).

- "(...) 2. É cediço que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente a su concessão, segundo dispõe o art. 177 do CTN. Precedentes. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no REsp 1.217.931/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 15.02.2011, *DJe* 28.02.2011).

- "(...) 2. Tem prevalecido nesta Corte o entendimento de que a isenção conferida pelo Dec. lei 1.510/1976, art. 4.º, *d*, é isenção onerosa, hipótese em que, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544/STF não poderia ser revogada se atendidos os seus requisitos, configurando-se direito adquirido à isenção. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.241.131/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 27.08.2013, *DJe* 04.09.2013).

- "(...) 4. A concessão do 'ex-tarifário' equivale a uma espécie de isenção parcial. Em consequência, sobressai o caráter declaratório do pronunciamento da Administração. Com efeito, se o produto importado não contava com similar nacional desde a época do requerimento do contribuinte, que cumpriu os requisitos legais para a concessão do

benefício fiscal, conforme preconiza o art. 179, *caput*, do CTN, deve lhe ser assegurada a redução do imposto de importação, mormente quando a internação do produto estrangeiro ocorre antes da superveniência do ato formal de reconhecimento por demora decorrente de questões meramente burocráticas. (...)" (STJ, 1.ª T., REsp 1.174.811/SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 18.02.2014, *DJe* 28.02.2014).

- "(...) Nos termos do art. 179 do CTN, é atribuição da autoridade administrativa aferir o direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no AgRg no REsp 1.205.265/SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 27.11.2012, *DJe* 03.12.2012).

(FMP Concursos/Promotor de Justiça Substituto/MPE-RO/2017) No atinente à isenção, É CORRETO afirmar que

(A) é extensiva, salvo disposição de lei em contrário, às taxas e contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

(B) dispensa o cumprimento de obrigações acessórias.

(C) pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições.

(D) pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições.

(E) extingue o crédito tributário da mesma forma que a anistia.

Resposta: C

(CAIP-IMES/Analista de Processos Organizacionais/Bahiagás/2016) Considerando as normas constitucionais e tributárias que normatizam a imunidade, a não incidência e isenção, assinale a alternativa correta.

(A) Isenção é dispensa do pagamento do tributo. O fato gerador ocorre, porém, ato administrativo, considerando um fim social, isenta o contribuinte do seu pagamento.

(B) O Código Tributário, em seu art. 175, I, apenas dispõe que imunidade é uma das hipóteses que exclui o crédito tributário.

(C) Imunidade é uma limitação à competência tributária por determinação exclusiva da Constituição, atingindo pessoas bens. Refere-se aos impostos e taxas.

(D) A não incidência tributária é tudo aquilo que, embora seja devido carece do fato gerador. Pode ser instituída pelo Poder legislativo de qualquer dos entes federados.

(E) A imunidade, a não incidência e a isenção, embora produzam o mesmo efeito, de não gravar o fato pelo tributo, têm natureza distinta. A isenção e a imunidade são benefícios fiscais, pois são concedidos por lei pelo legislador, excluindo fatos que normalmente seriam tributados pela legislação.

Resposta: E

(CESPE/Procurador do Município – 2.ª Classe/Prefeitura de Salvador – BA/2015) Camilo adquiriu um veículo com isenção de IPVA por ser portador de deficiência física que demanda adaptação veicular.

Daniel adquiriu um imóvel com isenção de IPTU por ser esse bem localizado em zona objeto de recuperação urbana, tendo

em vista ter sido usada por usuários de crack em passado recente.

À luz dessas situações hipotéticas, assinale a opção correta.

(A) As isenções em apreço são de natureza objetiva e subjetiva, respectivamente, não necessitam de despacho de autoridade tributária para serem validamente usufruídas e, caso exista solidariedade no fato gerador, extingue-se a obrigação tributária para ambos os contribuintes.

(B) A isenção do IPVA é objetiva, depende de despacho da autoridade administrativa e, caso exista solidariedade, somente elide a constituição do crédito tributário para o contribuinte beneficiário. A isenção do IPTU é de natureza subjetiva e, por isso, não necessita de despacho da autoridade tributária para ser validamente usufruída. Caso exista solidariedade no fato gerador, extingue-se a obrigação tributária para ambos os contribuintes.

(C) A isenção do IPVA é subjetiva, depende de despacho da autoridade administrativa e, caso exista solidariedade, somente para o contribuinte beneficiário elidirá a constituição do crédito tributário. A isenção do IPTU é de natureza objetiva e, por isso, não necessita de despacho de autoridade tributária para ser validamente usufruída. Caso exista solidariedade no fato gerador, extingue-se a obrigação tributária para ambos os contribuintes.

(D) As referidas isenções são de natureza objetiva e, por isso, não demandam, para serem validamente usufruídas, de despacho de autoridade tributária. Em cada caso, se houver solidariedade no fato gerador, extingue-se a obrigação tributária para o contribuinte.

(E) As mencionadas isenções são de natureza subjetiva e, por isso, precisam de despacho de autoridade tributária para serem validamente usufruídas. Caso exista solidariedade no fato gerador, extingue-se a obrigação tributária para ambos os contribuintes.

Resposta: C

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) Assinale a alternativa que contém afirmativa correta em relação à isenção de imposto.

(A) A isenção é instrumento de política fiscal; por essa razão, jamais poderá gerar direito adquirido.

(B) A não incidência de imposto sobre a propriedade territorial rural de imóvel pertencente a determinado município decorre das isenções gerais específicas ao patrimônio dos entes públicos.

(C) A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares, sem que com isso ocorra a violação do princípio da isonomia.

(D) A outorga de isenção de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana implica a isenção da taxa de coleta de lixo correspondente.

Resposta: C

VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP/2015) Na disciplina das isenções, imunidades e hipóteses de não incidência, é correto afirmar que

(A) quem pode isentar também pode conceder imunidade.

(B) quem pode tributar pode isentar.

(C) alíquota zero e isenção são expressões juridicamente equivalentes.

(D) não incidência é situação juridicamente distinta de imunidade e de não competência.

Resposta: B

(FCC/Auditor-Substituto de Conselheiro/TCM-RJ/2015) A concessão de uma isenção do ICMS

(A) deve ser precedida da aprovação de convênio somente entre as Unidades da Federação interessadas na respectiva desoneração tributária.

(B) poderá ser usufruída pelo contribuinte tão logo haja a publicação no Diário Oficial do convênio firmado pelos Estados e Distrito Federal.

(C) inviabiliza o aproveitamento do crédito fiscal por parte do adquirente da mercadoria isenta, exceto se assegurada a

manutenção do crédito pelas operações anteriores.

(D) dispensa o cumprimento das obrigações acessórias relacionadas às operações ou prestações isentas.

(E) representará, como regra, óbice ao crédito de ICMS decorrente da aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, relativamente às operações anteriores, inclusive no tocante às matérias-primas utilizadas na industrialização das mercadorias cuja venda esteja beneficiada com a isenção.

Resposta: E

(VUNESP/Contador Judiciário/TJ-SP/2015) Segundo o § 3.º do art. 55, do anexo I, do RICMS 2000, ficam dispensadas da apresentação do atestado de inexistência de similaridade nacional de que trata o § 2.º as importações (redação dada ao parágrafo pelo Decreto no 57.029, de 31.05.2011)

(A) beneficiadas com as isenções previstas na Lei Federal n.º 8.010/90, de 29 de março de 1990.

(B) vindas pela Zona Franca de Manaus.

(C) nacionalizadas por porto seco.

(D) promovidas por empresas de economia mista.

(E) de produtos sujeitos aos benefícios da Suframa.

Resposta: A

Seção III
Anistia

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I – em caráter geral;

II – limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

A anistia é uma causa de exclusão do crédito tributário, consoante o inciso II do art. 175 do CTN.

Seus efeitos desonerativos atingem a obrigação tributária principal, mantendo-se incólumes os deveres instrumentais do contribuinte, ou seja, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN).

Conceitua-se a anistia como o perdão das penalidades pecuniárias, concedido por lei, antes da constituição do crédito tributário. Somente pode ser aplicada a infrações cometidas antes da vigência da lei que a tiver concedido, operando efeito retrospectivo. É o que se depreende do *caput* do art. 180 do CTN.

A anistia poderá ser geral ou limitada. Quando assume a roupagem de “anistia limitada”, poderá ser concedida nas seguintes situações: (I) às infrações relativas a determinado tributo; (II) àquelas infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; (III) à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; (IV) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei concessiva do favor ou pela autoridade administrativa.

Importante é frisar que não se dispensa o cumprimento das obrigações acessórias relativas ao crédito excluído, no caso da anistia. O contribuinte anistiado continuará obrigado às prestações positivas ou negativas que não correspondam ao pagamento de tributo (art. 113, § 2.º, do CTN), além de satisfazer o valor principal do crédito exigido, uma vez que o benefício é somente para multas (art. 175, parágrafo único, do CTN).

Vale ressaltar que não é possível a isenção ou anistia para tributo ou multa já lançados. Entende-

se que o favor legal a ser ventilado será a remissão (art. 156, IV, c/c art. 172 do CTN).

Por fim, conforme o art. 182, parágrafo único, c/c art. 155, ambos do CTN, a anistia não gera direito adquirido. Poderá ser anulada se não houver a satisfação das condições, não se computando, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido entre a concessão da anistia e a sua revogação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação.

- "(...) 2. Se ao executado não foi imposta sequer a conduta dolosa de exonerar-se do pagamento de tributos devidos, não se pode invocar a aplicação do art. 180, I, do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no AgIn 326.191/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 22.02.2005, *DJe* 28.03.2005).

- "Tributário. Execução fiscal. ICMS. Anistia. Decreto estadual 44.970/2000. Art. 180, I e I do CTN. 1. O STJ firmou entendimento de que o não recolhimento do tributo por si só não constitui infração à lei. 2. Se o contribuinte preenche os requisitos da norma que concedeu anistia fiscal, não é lícito impedir o gozo do benefício em face do art. 180, I e II do CTN, presumindo-se ter havido dolo pelo não recolhimento do tributo, sem procedimento administrativo com obediência ao contraditório e ao devido processo legal. 3. Recurso especial provido" (STJ, 2.ª T., REsp 448.193/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 10.08.2004, *DJ* 11.10.2004).

- "(...) 1. É lícito ao ente federativo instituir anistia com imposição de condições, nos termo do art. 181 do CTN, para estimular determinada conduta na sociedade. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.184.836/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 20.04.2010, *DJe* 29.04.2010).

- "(...) a alegação de não caber ao Poder Judiciário a análise dos requisitos estabelecidos pelo art. 182 do CTN, que trata da anistia fiscal em caráter individual, mas somente à Administração Pública, não tem razão de ser, haja vista que, uma vez preenchidas as condições impostas pela sobredita norma de regência – direito líquido e certo do impetrante – e caso não seja deferida a benesse fiscal ao contribuinte por despacho da autoridade administrativa, pode o órgão jurisdicional competente conferir ao destinatário do comando legal o proveito do perseguido privilégio tributário. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no AgIn 1.340.457/BA, Rel. Min. Castro Meira, j. 23.11.2010, *DJe* 01.12.2010).

(Nosso Rumo/Analista Advogado/CREA-SP/2017) A anistia pode ser concedida em caráter geral e limitadamente,

EXCETO

(A) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades outra natureza.

(B) às infrações da legislação relativa a determinado tributo.

(C) aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

(D) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

(E) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Resposta: C

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registros/TJ-MG/ 2017) Excluem o crédito tributário a anistia e a isenção. Sobre a exclusão do crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional, analise:

I. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, aplicando-se atos qualificados em lei como contravenções.

II. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

III. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria.

IV. A anistia pode ser concedida limitadamente às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza.

Está correto apenas o que se afirma em:

(A) I e II.

(B) II, III e IV.

(C) I, III e IV.

(D) III e IV.

Resposta: B

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Analise as afirmações abaixo da anistia em direito tributário.

I A anistia não pode ser concedida em caráter geral.

II. A anistia pode ser concedida limitadamente às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado monta conjugadas ou não com penalidades de outra natureza.

III. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

IV. A anistia pode ser concedida limitadamente sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Estão corretas as seguintes afirmações:

(A) I, II, III e IV.

(B) II, III e IV apenas.

(C) I, II e IV apenas.

(D) I e II apenas.

Resposta: B

(CAIP-IMES/Advogado/Craisa de Santo André – SP/2016) Relacione o instituto à descrição.

I. Anistia
II. Remissão
III. Imunidade
IV. Isenção
V. Não incidência
( ) é a exclusão do crédito tributário relativo à penalidades pecuniárias.
( ) é situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura o seu suporte fático.
( ) é forma de extinção do crédito tributário já constituído e abrange tributos e as penalidades.
( ) é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.
( ) é o obstáculo criado por uma norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato ou em detrimento de determinada pessoa ou categoria de pessoas.

Assinale a sequência correta:

(A) II, V, III, IV e I.
(B) V, II, I, III, IV.
(C) III, I, IV, II, V.
(D) I, V, II, IV e III.

Resposta: D

(FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS/2015) Assinale a alternativa que contém afirmativa correta em relação à anistia.

(A) A anistia abrange as infrações cometidas em qualquer tempo em relação à vigência da lei que a concede.
(B) É possível a concessão de anistia através de despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.
(C) A multa tributária não está incluída no crédito tributário, razão pela qual o seu perdão se dá através da anistia e não através da remissão.
(D) A anistia se aplica apenas aos atos qualificados em lei como crimes.

Resposta: B

CAPÍTULO VI
Garantias e Privilégios do Crédito Tributário

Seção I
Disposições Gerais

Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não

altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

As garantias do crédito tributário, detalhadas nos arts. 183 a 193 do CTN, sem prejuízo de outras garantias não previstas no CTN, são as prerrogativas do Poder Público por este utilizadas para conduzir o contribuinte ao pagamento do tributo. Sua existência decorre do princípio da supremacia do interesse público.

(CESPE/Juiz de Direito/TJ/PI/2012) As garantias atribuídas ao crédito tributário estão previstas no CTN, não se admitindo outras oriundas de outras fontes legislativas, ainda que de maneira subsidiária.

Resposta: Errado

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Ressalvados os bens e rendas declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis (art. 833 do CPC/2015), todos os outros respondem pelo crédito tributário do sujeito passivo (art. 184 do CTN). Importante é frisar que até mesmo os bens gravados por ônus real ou aqueles que contêm

cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade podem ser executados pelos entes tributantes.

Caso o devedor se valha de esquemas ardilosos, com o intuito de burlar o Fisco, após sua inscrição em dívida ativa, restará caracterizada a fraude à execução. Tais métodos ilegais são considerados fraudulentos em sua essência, não se admitindo prova em contrário.

- "(...) 2. A indivisibilidade do bem não lhe retira, por si só, a possibilidade de penhora, eis que os arts. 184 do CTN e 30 da Lei 6.830/1980 trazem previsão expressa de que a totalidade dos bens do sujeito passivo responde pelo pagamento do crédito tributário ou dívida ativa da Fazenda Pública. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.404.659/PB, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 01.04.2014, *DJe* 07.04.2014).

- "(...) 1 – A Jurisprudência desta Casa firmou o entendimento de que os bens gravados com hipoteca originária de cédula de crédito comercial podem ser penhorados para satisfazer o débito fiscal, uma vez que a impenhorabilidade de que trata o art. 57 do Dec.-lei 413/1969 não é absoluta, cedendo à preferência concedida ao crédito tributário pelo art. 184 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no AgIn 1.431.679/PB, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 15.08.2013, *DJe* 22.08.2013).

- "(...) 3. A reparação econômica prevista na Lei 10.559/2002 possui caráter indenizatório (art. 1.º, II). Logo, a sua natureza não salarial possibilita a penhora para garantia do crédito tributário, nos termos do art. 184 do CTN c/c art. 649 do CPC. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.362.089/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, j. 20.06.2013, *DJe* 28.06.2013).

- "(...) 2. Em que pese a dificuldade na alienação do bem imóvel em questão, é certo que a execução é realizada em benefício do credor, nos termos do art. 612 do CPC. A indivisibilidade do bem e o fato de o imóvel estar gravado com ônus real, *in casu*, usufruto, não lhe retiram, por si sós, a possibilidade de penhora, eis que os arts. 184 do CTN e 30 da Lei 6.830/1980 trazem previsão expressa de que os bens gravados com ônus real também respondem pelo pagamento do crédito tributário ou dívida ativa da Fazenda Pública. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.232.074/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.02.2011, *DJe* 04.03.2011).

- "(...) 5. As cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade e incomunicabilidade, que gravam os imóveis do embargante, não podem ser opostas contra a Fazenda Pública em sede de execução fiscal, nos termos do art. 184 do CTN e do art. 30 da Lei 6.830/1980. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., ApCív 0004299-72.2008.4.03.6126, Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida, j. 16.08.2012, *DJF* 23.08.2012).

- "(...) 1. O princípio pelo qual o patrimônio do devedor responde por suas obrigações,

contudo em relação ao crédito tributário há a peculiaridade de abranger a totalidade dos bens, sem restrições, exceto os bens absolutamente impenhoráveis declarados por lei. Com isso, de fato, inoponível a cláusula particular de incomunicabilidade da doação efetivada, consoante art. 184 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., ApCív 0000518-83.2000.4.03.6106, Rel. Juiz conv. Leonel Ferreira, j. 24.08.2011, *DJF* 02.09.2011).

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Conforme se depreende da leitura do parágrafo único do art. 185 do CTN, uma particularidade da fraude contra credores do direito tributário está no deslocamento do ônus probante para o polo do devedor, diferentemente do direito privado, ressalvado o devedor que reserva outros bens ou rendas suficientes para o pagamento total da dívida fiscal em fase de execução.

Anteriormente, a redação do artigo em apreço deixava dúvidas quanto ao instante a ser considerado como caracterização da fraude. Tais questionamentos foram sanados com a nova redação dada pela LC 118/2005, que definiu a simples inscrição em dívida ativa como suficiente para configurar a fraude na alienação ou oneração de bens.

- "(...) 2. A 1.ª Seção, no julgamento do REsp 1.141.990/PR, de relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), sedimentou o entendimento de que gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução a simples alienação ou oneração de bens ou rendas pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, destacando-se, no julgado que 'a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC 118/2005

(09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente à 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa'. 3. Assentou-se ainda que a lei especial, qual seja, o Código Tributário Nacional, se sobrepõe ao regime do direito processual civil, não se aplicando às execuções fiscais o tratamento dispensado à fraude civil, diante da supremacia do interesse público, já que o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas. 4. Assim, no que se refere à fraude à execução fiscal, deve ser observado o disposto no art. 185 do CTN. Antes da alteração da LC 118/2005, pressupõe-se fraude à execução a alienação de bens do devedor já citado em execução fiscal. Com a vigência do normativo complementar, em 8.5.2005, a presunção de fraude ocorre quando já existente a inscrição do débito em dívida ativa. 5. Alienado o bem após a citação, suscita-se tese de que há outros bens suficientes à quitação do débito fiscal, o que afastaria a fraude à execução. (...)" (STJ, 2.ª T., EDcl no Ag em REsp 497.776/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.06.2014, *DJe* 12.06.2014).

- "(...) 1. Conforme pacificado no REsp 1.141.990/PR, julgado no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), é inaplicável ao executivo fiscal o disposto na Súmula 375/STJ, o que afasta, para fins de configuração de fraude à execução, a necessidade de prévia averbação nos órgãos de registro de bens. 2. Ademais, na data da aquisição do automóvel (04.01.2006), estava em vigor o art. 185 do CTN com a redação dada pela LC 118/2005 – circunstância não levada em consideração no acórdão hostilizado –, segundo o qual é suficiente para o reconhecimento da fraude que a alienação seja posterior à inscrição em dívida ativa. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.214.042/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 06.02.2014, *DJe* 06.03.2014).

- "(...) 1. A presunção de fraude à execução fiscal, na disciplina do art. 185 do CTN, com redação da LC 118/2005, diz respeito à alienação de bens do sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública. 2. Não basta a condição de devedor, é preciso que haja inscrição em dívida ativa. (...). 4. É irrelevante perquirir se a decisão que autoriza a inclusão do sócio no polo passivo é declaratória ou constitutiva da sua responsabilidade. Se a alienação dos seus bens ocorreu antes da inclusão de seu nome na CDA, não há lugar para aplicação do disposto no art. 185 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.409.654/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 15.10.2013, *DJe* 06.12.2013).

- "(...) 2. Nos termos do art. 185 do CTN, com a redação da LC 118/2005, a natureza jurídi do crédito tributário conduz a que a simples alienação de bens pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta de fraude à execução. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg nos EDcl no REsp 1.370.284/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.10.2013, *DJe* 14.10.2013).

- "(...) 8. Não há que se falar em fraude à execução, nos termos do art. 185, do CTN, porquanto demonstrado pelo agravante que, quando da alienação fiduciária do imóvel, todos os débitos inscritos contra os devedores estavam garantidos, ou com a exigibilidade

suspensa, conforme certidões emitidas pela própria Fazenda Pública. (...)" (TRF-3.ª Reg., 1.ª T., AgIn 0000836-94.2013.4.03.0000, Rel. Juiz conv. Márcio Mesquita, j. 23.09.2014, *DJF* 03.10.2014).

- "(...) 1. A redação do art. 185 do CTN, dada pela LC 118/2005 que entrou em vigor 120 dias após sua publicação, criou a presunção de fraude quando a alienação ocorre havendo crédito tributário regulamente inscrito; foi revigorada antiga disposição contida no Dec. 22.866/1933, art. 2.º, segundo a qual eram feitas em fraude à execução as alienações 'ou seu começo' ainda que a cobrança da dívida não estivesse ajuizada. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., AgIn 0016675-28.2014.4.03.0000, Rel. Des. Federal Johonsom Di Salvo, j. 11.09.2014, *DJF* 19.09.2014).

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1.º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2.º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

O art. 185-A, inserido pela LC 118/2005, trouxe à baila o instituto da "penhora eletrônica". Frise-se que a penhora on-line tem serventia somente quando esgotados todos os demais meios e formas para o encontro de bens. Caso contrário, a medida se apresenta incabível, porquanto o bloqueio das contas bancárias, prejudicando o normal funcionamento da empresa, traduzir-se-á em

excesso fiscal.

Com o advento da Lei 11.382/2006, não mais se tornou decisivamente necessário que o credor comprove ter esgotado todas as vias extrajudiciais para localizar bens do executado, para só então requerer a penhora *on-line*, por meio do sistema Bacen-Jud.

Súmula 560 do STJ: A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

- "(...) 2. A decretação da indisponibilidade de bens decorre do insucesso na localização de bens pela credora – regularmente citada – de modo que cabe ao órgão judicial a expedição de ofícios aos órgãos e entidades mencionadas no art. 185-A do CTN, com vistas a gravar bens porventura não identificados nas diligências da credora ou bens futuros. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.436.591/AL, Rel. Min. Humberto Martins, j. 27.03.2014, *DJe* 02.04.2014).

- "(...) 1. Pelo art. 185-A do CTN, resta implícito o reconhecimento de que a indisponibilidade em concreto respeita os bens impenhoráveis quando não encontrados bens penhoráveis, conforme previsto nos arts. 5.º, XXVI, da CF e 649, VIII, do CPC. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.200.145/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 15.12.2011, *DJe* 02.02.2012).

- "(...) a 1.ª Seção deste Tribunal ratificou a necessidade de interpretação sistemática dos ar 655-A do CPC e 185-A do CTN, de modo a autorizar a penhora eletrônica de depósitos e aplicações financeiras, independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais, por parte do exequente, na busca de outros bens para a garantia da execução fiscal, após o advento da Lei 11.382/2006. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 431.643/MG, Rel. Min. Og Fernandes, j. 11.03.2014, *DJe* 27.03.2014).

- "(...) 1. Para se decretar a indisponibilidade de bens prevista no art. 185-A do CTN, esta Corte já orientou que é indispensável que (a) o devedor tributário seja devidamente citado; (b) não pague o tributo, nem apresente bens à penhora; e (c) o esgotamento das

diligências promovidas com a finalidade de encontrar patrimônio que possa ser judicialmente constrito, o que não se verifica no caso concreto, já que o contribuinte não foi sequer citado. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.409.433/PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 03.12.2013, *DJe* 18.12.2013).

- "(...) 2. Em se tratando de execução fiscal para a cobrança de dívida fiscal de natureza não tributária, não se aplica o art. 185-A do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.322.193/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 26.11.2013, *DJe* 03.12.2013).

- "(...) a interpretação do art. 185-A, do CTN, com o art. 11, da Lei 6.830/1980 e arts. 655 e 655-A, do CPC, permite a penhora on-line eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente. (...)" (TRF-3.ª Reg., 5.ª T., AgIn 0000942-22.2014.4.03.0000, Rel. Des. Federal Paulo Fontes, j. 17.11.2014, *DJF* 26.11.2014).

- "(...) 2. Nos termos do artigo 185-A do CTN, a comunicação da decisão de indisponibilidade dos bens e direitos será feita, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais. (...)" (TRF-3.ª Reg., 3.ª T., AgIn 0019899-71.2014.4.03.0000, Rel. Juiz conv. Ciro Brandani, j. 06.11.2014, *DJF* 11.11.2014).

- "Processual civil. Agravo. Art. 557, § 1.º, CPC. Execução fiscal. Requerimento de indisponibilidade de bens. Art. 185-A do CTN. Ausência de pesquisa junto aos órgãos competentes. Impossibilidade. Recurso desprovido. 1. A agravante sustenta que a decisão proferida encontra-se divorciada da previsão legal, pelo que deve ser reformada, com a consequente decretação da indisponibilidade dos bens, valores e direitos do executado, bem como a expedição de ofícios às autoridades competentes. 2. Verifica-se dos documentos que instruem a minuta que a exequente não realizou nenhuma pesquisa junto aos cartórios de imóveis da cidade, tampouco a pesquisa junto ao Renajud. 3. Ressalte-se que é atribuição da exequente promover atos necessários a eventuais averbações, seja relativa a imóveis, veículos ou outros bens, nos termos do art. 615-A, do CPC. Caso todas as diligências efetuadas pela mesma sejam inócuas, inclusive a relacionada ao Bacenjud, aí sim, não haverá empecilho para o decreto de indisponibilidade de bens do devedor, na forma do art. 185-A, do CTN. 4. Agravo a que se nega provimento" (TRF-3.ª Reg., 11.ª T., AgIn 0014471-11.2014.4.03.0000, Rel. Des. Federal José Lunardelli, j. 28.10.2014, *DJF* 07.11.2014).

Seção II
Preferências

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou

o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

Pode-se afirmar que o privilégio do crédito tributário é significativo, porém não é absoluto. Em detrimento do crédito tributário, serão satisfeitos os créditos trabalhistas e aqueles decorrentes de acidente de trabalho, com a respectiva reserva para eventual pagamento de férias, décimo terceiro salário, aviso prévio etc.

Em fevereiro de 2005, foi aprovada a "Lei de Falências", com consequentes alterações no CTN. Ao mesmo tempo, foi publicada a LC 118/2005, modificando o *caput* e incisos do parágrafo único do art. 186 do CTN.

Com a nova redação do art. 186, o crédito tributário "perdeu uma posição" na ordem de preferência. Caso haja falência, fica definida a seguinte ordem:

1.º) créditos extraconcursais;

2.º) importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar (aquelas relativas a bens e direitos de terceiros e que se encontravam em poder do devedor na data da decretação de falência);

3.º) créditos trabalhistas e acidentários (art. 83, I, da Lei 11.101/2005);

4.º) créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado (art. 83, II, da Lei 11.101/2005 c/c art. 186, parágrafo único, I, do CTN).

5.º) crédito tributário.

Súmula 270 do STJ: O protesto pela preferência de crédito, apresentado por ente federal em execução que tramita na Justiça Estadual, não desloca a competência para a Justiça Federal.

Súmula 44 do TFR: Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico.

- "(...) 2. A teor do art. 186 do CTN, os créditos tributários preferem todos os demais, ressalvados os decorrentes da legislação trabalhista e de acidente de trabalho, sendo legítimo que o produto da arrematação de imóvel também penhorado em execução fiscal, ainda que a alienação tenha sido levada a efeito em autos de execução diversa, se destine à satisfação do crédito fiscal. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.154.926/MG, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 22.05.2014, *DJe* 28.05.2014).

- "(...) 1. Os créditos de natureza trabalhista preferem a todos os demais, inclusive os tributários (art. 186 do CTN), independentemente de penhora na respectiva execução. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 415.943/PR, Rel. Min. Og Fernandes, j. 05.12.2013, *DJe* 16.12.2013).

- "(...) 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, os honorários advocatícios ostentam natureza alimentar e detém privilégio geral em concurso de credores. Todavia, não se sobrepõem aos créditos tributários, que antecedem a qualquer outro, independentemente de sua natureza ou tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho, nos termos dos arts. 24 da Lei 8.906/1994 e 186 do CTN. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.351.256/PR, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 06.08.2013, *DJe* 15.08.2013).

- "(...) 2. Proposta a execução fiscal na vigência da LC 118/2005, que deu nova redação ao art. 186 do CTN, incabível é a pretensão da Fazenda Nacional de que o crédito tributário tenha, na falência, preferência em relação àquele com garantia real. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.351.884/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 28.05.2013, *DJe* 11.06.2013).

- "(...) Especificamente quanto à execução fiscal, o deferimento de recuperação judicial, nos

termos do art. 52 da Lei 11.101/2005, não obsta o ajuizamento ou prosseguimento do executivo fiscal para a cobrança de débitos inscritos em dívida ativa, qualquer que seja, de natureza tributária ou não, como na espécie em que a ANAC visa a cobrança de multa administrativa (art. 29 da Lei 6.830/1980 c/c o art. 186 do CTN). (...)" (TRF-3.ª Reg., 4.ª T., AgIn 0027372-45.2013.4.03.0000, Rel. Des. Federal Mônica Nobre, j. 15.05.2014, *DJF* 30.05.2014).

- "(...) 1. Os bens gravados com hipoteca oriunda de cédula de crédito podem ser penhorado para satisfazer o débito fiscal. 2. A impenhorabilidade de que trata o art. 57 do Dec.-lei 413/1969 não é absoluta, cedendo à preferência concedida ao crédito tributário pelo art. 186 do CTN. 3. As disposições do CTN, que tem *status* de lei complementar, prevalecem sobre as do Dec.-lei 413/1969, sob pena de violação do princípio da hierarquia das leis. (...)" (TRF-3.ª Reg., Judiciário em Dia-Turma A, ApCív 0016560-13.1996.4.03.9999, Rel. Juiz conv. Cesar Sabbag, j. 19.08.2011, *DJF* 06.09.2011).

- "(...) A penhora no rosto dos autos equivale a uma penhora preferencial, mas não se livram de classificação, para disputa de preferência com créditos trabalhistas, nos termos do art. 186 do CTN. (...)" (TRF-3.ª Reg., 6.ª T., AgIn 0002380-74.2000.4.03.0000, Rel. Des. Federal Regina Costa, j. 04.08.2011, *DJF* 12.08.2011).

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I – União;

II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pro rata;

III – Municípios, conjuntamente e pro rata.

O art. 187 do CTN também sofreu modificações advindas da edição da LC 118/2005. Tem-se a previsão de apenas um tipo de concurso de credores, quando se tratar do crédito tributário. Nesse passo, "o concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I – União; II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*; III –

Municípios, conjuntamente e *pro rata*".

Pode-se afirmar que o credor civil fica impedido de prosseguir na execução do devedor insolvente com a Fazenda Pública. Assim, não haverá necessidade de habilitação dos créditos da Fazenda Pública nos casos de "concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento".

A nova Lei de Falências instituiu a recuperação extrajudicial – o período em que o devedor tentaria liquidar suas obrigações sem interferência do Poder Judiciário. Não logrando êxito nessa empreitada, partiria então para a recuperação judicial.

O STF já foi provocado a se pronunciar sobre a constitucionalidade do art. 187, parágrafo único, do CTN, uma vez que, a nosso ver, o federalismo de equilíbrio e a isonomia são desrespeitados pelo dispositivo, o que culminou na edição da Súmula 563, *ad litteram*: "O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do CTN é compatível com o disposto no art. 9.º, I, da Constituição Federal" (tal artigo se referia, no regime constitucional anterior, à regra similar ao comando previsto, atualmente, no art. 19, III, *in fine*, da CF, que proíbe diferenças entre as pessoas políticas).

Por fim, registre-se que, da conjugação do art. 29 da Lei 6.830/1980, do art. 51 da Lei 8.212/1991 e do art. 187, parágrafo único, do CTN, temos que a ordem de concurso de preferência é a seguinte:

1.º) União, INSS e autarquias federais;
2.º) Estados, Distrito Federal e autarquias estaduais;
3.º) Municípios e autarquias municipais.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
III – criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

Súmula 563 do STF: O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do artigo 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no artigo 9.º, I, da Constituição Federal.

Súmula 497 do STJ: Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem.

Súmula 244 do TFR: A intervenção da União, suas autarquias e empresas públicas em concurso de credores ou de preferência não desloca a competência para a Justiça Federal.

- "(...) 2. Apesar de a execução não se suspender em face do deferimento do pedido de recuperação judicial (art. 6.º, § 7.º, da Lei 11.105/2005, art. 187 do CTN e art. 29 da Lei 6.830/1980), submetem-se ao crivo do juízo universal os atos de alienação voltados contra o patrimônio social das sociedades empresárias em recuperação, em homenagem ao princípio da preservação da empresa. (...)" (STJ, 2.ª Seção, AgRg no CComp 128.044/SC, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, j. 26.03.2014, *DJe* 03.04.2014).

- "(...) 1. A preferência de que goza o crédito tributário da União, em relação ao crédito tributário do Estado da Federação e do Município, decorre de previsão expressa do art. 187 do CTN, e tem por objeto o produto (resultado financeiro) da expropriação dos bens do devedor, e não propriamente os bens do devedor. 2. Já tendo ocorrido a remição do bem em executivo fiscal processado na justiça estadual, deverá a União procurar fazer valer seu benefício perante o outro ente público que tenha sido privilegiado em seu detrimento. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.253.967/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 27.08.2013, *DJe* 04.09.2013).

- "(...) 4. O concurso de credores não é instituto aplicável à execução fiscal, nos termos do art. 187 do CTN e o art. 29 da Lei 6.830/1980. (...)" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., ApCív 2003.04.01.017989-7, Rel. Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, j. 09.12.2009, *DE* 12.01.2010).

- "(...) 2. Nos termos do art. 187 do CTN, há independência da execução fiscal em relação a processo de falência. (...)" (TRF-4.ª Reg., 2.ª T., ApCív 1999.71.00.013372-3, Rel. Des. Federal Vânia Hack de Almeida, j. 17.11.2009, *DE* 13.01.2010).

- "(...) 1. Nos termos do art. 27 do CPC, as custas processuais devem ser pagas ao final pel vencido, no caso a parte executada. Assim, o valor penhorado no rosto dos autos deve, em primeiro lugar, destinar-se à satisfação do crédito tributário da União, sob pena de ofensa ao disposto no art. 187 do CTN. (...)" (TRF-4.ª Reg., 2.ª T., AgIn 2005.04.01.056757-2, Rel. Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, j. 12.09.2006, *DJ* 04.10.2006).

Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

§ 1.º Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

§ 2.º O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

As alterações no CTN, realizadas pela LC 118, estenderam-se para o *caput* do art. 188. Neste dispositivo temos a previsão de que créditos extraconcursais são os créditos tributários criados após a abertura do processo de falência e terão preferência para recebimento.

O art. 84 da Lei 11.101/2005 indica a prevalência absoluta dos créditos extraconcursais – despesas e obrigações contraídas durante a falência, até mesmo à frente dos créditos trabalhistas.

Os créditos tributários poderão ser interpretados como extraconcursais se o fato gerador ocorrer durante o processo de falência.

Conforme a Lei de Falências, no curso do processo falimentar, o crédito tributário tem preferência sobre os créditos com privilégio especial, privilégio geral, quirografários e os subordinados.

Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1.º do artigo anterior.

Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários

vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

Assim, os créditos tributários poderão ser interpretados como *extraconcursais* se o fato gerador ocorrer durante o *processo de falência*.

Finalmente, conforme a Lei de Falências, no curso do processo falimentar, o crédito tributário tem preferência sobre os créditos com privilégio especial, privilégio geral, quirografários e os subordinados.

Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.

Segundo o art. 191 do CTN (alterado pela LC 118), "a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos".

Antes da indigitada alteração no dispositivo, a apresentação da certidão negativa dos tributos relativos à sua atividade mercantil era suficiente para que o falido obtivesse a declaração de extinção de suas obrigações.

JURISPRUDÊNCIA

- "(...) 1. O art. 191 do CTN tem aplicabilidade tanto nos casos de concordata preventiva quanto nos de concordata suspensiva. Entretanto, deve-se levar em consideração a incidência desse artigo no caso concreto. 2. É possível a concessão de concordata suspensiva a empresa que, embora não satisfaça a exigência contida no art. 191 do CTN – pagamento de tributos – apresente viabilidade de recuperação, a qual, consiste, na

espécie, em uma situação patrimonial promissora (débitos trabalhistas quitados e bom fluxo de caixa). (...)" (STJ, 4.ª T., REsp 723.082/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 20.10.2009, *DJe* 02.02.2010, *RT* 896/139).

Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei.

A inteligência do art. 191-A se faz conjuntamente com o art. 187 do CTN, que reza que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita à recuperação judicial. Dessa forma, deverá o falido apresentar a prova de quitação como condição essencial à extinção das obrigações.

Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

O dispositivo em questão faz referência aos bens do espólio, e isso não há de ser confundido com a exigência do ITCMD pelos inventariantes ou herdeiros. Apesar de o dispositivo corroborar o preceituado no art. 654 do CPC/2015, enseja efeito prático duvidoso, posto que já impera no contexto o art. 131, II e III, do CTN, na esfera da responsabilidade tributária pessoal do espólio e do sucessor a qualquer título.

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos

Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

Conforme o art. 193 do CTN, os contratos administrativos e propostas de concorrência envolvendo Poder Público e particular serão eficazes mediante prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada. Frise-se que é permitida a liberação de todas essas exigências por lei.

Enquanto o processo administrativo fiscal não se encontrar definitivamente encerrado, o contribuinte não pode ser considerado devedor, nem tampouco podem ser negadas as certidões negativas de débito, a serem expedidas pelas Fazendas Públicas. O STJ já se posicionou acerca desse tema, decidindo que inscrito o débito em dívida ativa, o contribuinte poderá, por meio de ação cautelar, antecipar a garantia do juízo e ter expedida certidão positiva de débito com efeitos de negativa, ou seja, a chamada certidão de regularidade fiscal.

(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-RJ/2016) No tocante às garantias e privilégios do crédito tributário, é correto afirmar que

(A) a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário altera a natureza deste e a da obrigação tributária a que corresponda.

(B) na falência, o crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais e aos créditos com garantia real.

(C) a multa tributária, no processo falimentar, prefere apenas aos créditos quirografários.

(D) responde pelo crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, excetuados os gravados com cláusula de impenhorabilidade.

(E) a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.

Resposta: E

(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE/2015) A respeito das Garantias e Privilégios do Crédito Tributário, é correto afirmar:

(A) São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

(B) É vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofíci

sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, como, por exemplo, o montante por ele devido inscrito em Dívida Ativa.

(C) Enquanto não julgadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que discutem a possibilidade de quebra do sigilo bancário diretamente por autoridade administrativa, pode o Poder Executivo disciplinar os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, inclusive dispondo sobre a necessidade de inserção de elementos que permitam identificar a origem e a natureza dos gastos realizados.

(D) A presunção de dissolução irregular que permite o redirecionamento da cobrança do crédito tributário decorre, por exemplo, do retorno sem cumprimento, por mudança de endereço, do Aviso de Recebimento regularmente encaminhado para o domicílio fiscal constante dos cadastros da pessoa jurídica perante a administração tributária.

(E) Há esgotamento das diligências para fins de aplicação da indisponibilidade prevista no art. 185-A do Código Tributári Nacional quando comprovado nos autos o acionamento do BacenJud, a expedição de ofícios a todos os registros públicos e ao DENATRAN ou DETRAN.

Resposta: A

(FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS/2015) Quanto às garantias e privilégios do crédito tributário, analise as assertivas abaixo:

I. A totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo responde pelo pagamento do crédito tributário, inclusive os bens gravados por ônus real e declarados, pela lei civil, relativa e absolutamente impenhoráveis.

II. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, desde o momento em que o contribuinte é notificado do lançamento de ofício.

III. O crédito tributário prefere a qualquer outro, ressalvados apenas os decorrentes da legislação do trabalho ou do acide do trabalho.

IV. Na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos hipotecários, se não for ultrapassado o valor do bem gravado.

Após a análise, pode-se dizer que:

(A) Está correta apenas a assertiva I.

(B) Está correta apenas a assertiva II.

(C) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

(D) Estão corretas apenas as assertivas III e IV.

(E) Todas as assertivas estão corretas.

Resposta: D

TÍTULO IV
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A administração tributária possui fundamental importância para o cumprimento do objetivo do

Poder Público em seu papel tributacional, que consiste na retirada obrigatória de valores dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

A eficácia da administração tributária se manifesta nos seguintes expedientes: procedimentos fiscalizatórios adequados, cobrança judicial dos valores inscritos em dívida ativa e medidas de controle e verificação da regularidade fiscal do contribuinte. Estas nobres tarefas estão detalhadas nos arts. 194 a 208 do CTN.

CAPÍTULO I
Fiscalização

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

A fiscalização consiste em atos verificatórios do cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Tais atos são parte da faculdade outorgada pela Constituinte às pessoas políticas, com relação à instituição de tributos, entendendo-se que o poder fiscalizatório se traduz em um poder-dever dos entes impositores.

O *caput* do art. 194 do CTN submete a competência e os poderes da administração, no tocante à fiscalização, às regras impostas pela legislação tributária (art. 96 do CTN).

O art. 194 do CTN, em seu parágrafo único, prescreve a submissão geral das pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, aos efeitos da legislação reguladora da atividade fiscalizatória, mesmo nos casos de empresas imunes ou isentas, já que não podem deixar de cumprir suas obrigações acessórias.

As eventuais determinações legais limitativas ou obstativas do direito de examinar mercadorias ou documentos pertencentes ao sujeito passivo não são eficazes, vez que a jurisprudência assenta que

quaisquer livros comerciais estão sujeitos à fiscalização, limitada aos pontos que são objeto da investigação (Súmula 439 do STF). Devemos salientar que a fiscalização deve se manter restrita aos pontos de interesse, sem extrapolar a competência administrativa.

Súmula 439 do STF: Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objetos da investigação.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

O art. 195 do CTN reza que não têm aplicação quaisquer disposições legais que limitem ou excluem o direito de fiscalizar mercadorias, livros, arquivos etc. Em seu parágrafo único, existe a previsão de guarda dos livros e documentos fiscais até que ocorra a prescrição dos créditos. A lei não cita os cinco anos mencionados no art. 174 do CTN, pois a prescrição pode sofrer interrupções ou suspensão.

Súmula 260 do STF: O exame de livros comerciais, em ação judicial, fica limitado às transações

entre os litigantes.

Súmula 439 do STF: Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objetos da investigação.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

A fiscalização possui, como parte do procedimento, início, meio e fim, de forma a não prolongar *ad infinitum* a atividade fiscalizadora, o que causaria constrangimento ao sujeito passivo. O tema está tratado no art. 196 do CTN. No início da fiscalização, registra-se o termo de início e, concomitantemente, o prazo para seu fim. Esses atos, aparentemente simples, orientam dois importantes institutos do direito tributário: a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) e a decadência (art. 173 do CTN). Passemos a explicar.

O parágrafo único do art. 173 do CTN indica uma antecipação do termo *a quo* do prazo de decadência, na medida em que o marco inicial da contagem é deslocado do 1.º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data da medida preparatória de constituição de crédito tributário.

Em relação à denúncia espontânea, esta deve ser oferecida antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, conforme o art. 138 do CTN.

As ações fiscalizatórias constituem-se em ato público da Administração, portanto devem estar revestidas dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (art. 37 da CF).

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III – as empresas de administração de bens;

IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V – os inventariantes;

VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

O art. 197 do CTN prevê que as pessoas listadas em seu texto (tabeliães, escrivães, bancos, corretores, leiloeiros etc.) estão obrigadas a prestar informações a respeito de terceiros, mediante intimação escrita. Observe-se que a intimação citada é administrativa; se fosse judicial, todos, e não somente os arrolados, teriam de prestar informações.

O inc. VII do artigo em apreço requer a necessidade de lei para quaisquer outras pessoas ou

entidades não listadas nos incisos anteriores.

Por fim, frise-se que pessoas legalmente obrigadas ao sigilo (médicos, psicólogos, advogados etc.), mesmo intimadas pela via administrativa, não serão compelidas a prestar informações.

Ver STF: RE 601.314 e ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859.

- "(...) 4. Não há falar em inexistência de dever de prestar informações relativas a operação de compra e venda e aluguel de imóveis, já que as administradoras de bens e os corretores são obrigados, nos termos do art. 197, III e IV, do CTN. Nessa situação encontram-se as administradoras, imobiliárias, corretoras, construtoras e incorporadoras quando atuam como intermediárias na consecução dos negócios de compra e venda e aluguel. 5. No mundo atual, em que as declarações fiscais são enviadas quase que exclusivamente por meio eletrônico, pela rede mundial de computadores, seria inadequado interpretar o vetusto art. 197 do CTN no sentido de que a Secretaria da Receita Federal deveria solicitar informações individualmente, por intimações escritas em papel. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.105.947/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.06.2009, *DJe* 27.08.2009).

- "(...) 2. A coleta de dados efetuada pelo Fisco, até mesmo junto aos provedores da interne é direito garantido pelo art. 197 do CTN que prevê, com raras exceções, que todos estão obrigados a prestar esclarecimentos à fiscalização. É poder ínsito às atividades da Receita Federal o direito de investigar de forma ampla os rendimentos dos contribuintes, sob pena de inviabilizar-se o exercício profissional dos fiscais daquela instituição. (...)" (TRF-4.ª Reg., 7.ª T., ApCrim 2000.70.01.013818-5, Rel. Des. Federal Néfi Cordeiro, j. 20.03.2007, *DE* 28.03.2007).

- "Execução fiscal. Bancos. Informações. Autoridade administrativa. Autorização judicial. Desnecessidade. Os bancos são obrigados a prestar à autoridade fiscal todas as informações de que disponham em relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, independentemente de prévia autorização judicial (art. 197, II, CTN)" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., AgIn 1998.04.01.016730-7, Rel. Des. Federal Amir José Finocchiaro Sarti, j. 10.11.1998, *DJ* 16.12.1998).

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1.º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no artigo 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2.º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3.º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

Nos termos do art. 198 do CTN, ao Fisco, cabe o poder de fiscalizar e, da mesma forma, o dever de manter sigilo das informações obtidas, sujeitando-se a penas administrativas e criminais, caso não o cumpra.

O mesmo artigo, porém faz ressalvas a três casos específicos:

a) requisição do juiz;

b) solicitação de outro órgão da Administração Pública para a apuração de infrações administrativas, passando o dever de sigilo ao requisitante;

c) troca de informações entre entidades impositoras, por força de lei ou de convênio (art. 199)

Cabe ressaltar que a LC 104/2001 permitiu ressalvas de importância ao princípio do sigilo fiscal, por não vedar a divulgação de (I) informações relativas a representações fiscais para fins penais, (II) inscrições na dívida ativa da Fazenda Pública e (III) parcelamento ou moratória (art. 198,

§ 3.º, do CTN).

- "(...) O sigilo fiscal está garantido constitucionalmente (incisos X e XII do art. 5.º da CF/1988). Além disso, o art. 198, do CTN, expressamente, proíbe a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (...)" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., Remessa *Ex Officio* 2006.70.03.001942-8, Rel. Des. Federal Vilson Darós, j. 14.03.2007, *DE* 27.03.2007).

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Estão submetidas a sigilo fiscal as informações relativas a:

(A) representações fiscais para fins penais.
(B) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública.
(C) parcelamento ou moratória.
(D) bens, negócios ou atividades do contribuinte ou de terceiros.
(E) dados cadastrais do contribuinte.

Resposta: D

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

A hipótese prevista no art. 199 do CTN não é autoexecutável, havendo a necessidade de regulação por meio de lei ou convênio. Aqui, da mesma forma, há a obrigação da guarda de sigilo pelo órgão receptor.

No caso de permuta entre a União e outros países, por força de tratado ou acordo internacional, também há a necessidade de regulamentação, pois os primeiros não são autoexecutáveis.

- "(...) 1. O art. 199 do CTN prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 81.094/MG, Rel. Min. Castro Meira, j. 05.08.2004, *DJ* 06.09.2004).

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

O art. 200 do CTN trata da requisição de força pública federal, estadual ou municipal pelas autoridades administrativas, quando estas depararem com obstáculos à fiscalização impostos pelo fiscalizado.

No caso, deve ser observada a máxima parcimônia no uso da força, para que não se configure crime de excesso de exação (art. 316 do CP) ou de violência arbitrária (art. 322 do CP).

A doutrina não é uníssona sobre a possibilidade de requisição de força pública na hipótese de recusa de apresentação de livros comercias ou documentos fiscais.

Por fim, observe-se que o próprio agente fará a requisição da força, sem a necessidade de referir-se a superior hierárquico.

CAPÍTULO II

Dívida Ativa

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

O art. 201 do CTN dispõe que dívida ativa é a que provém de crédito tributário não pago dentro do prazo fixado pela lei ou por decisão judicial final em processo regular, quando regularmente inscrita na repartição administrativa competente.

Apesar de o CTN tratar somente da dívida ativa tributária, a Lei 6.830/1980 eliminou a distinção entre créditos tributários (fiscais) e não tributários. Em suma, créditos tributários provêm de tributos acrescidos de juros e multas devidos por inadimplência, enquanto a dívida ativa não tributária adstringe-se aos demais créditos da Fazenda Pública, como os provenientes de foros, laudêmios, aluguéis etc.

Lei 6.830/1980: "Art. 1.º A execução judicial para cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil".

"Art. 2.º Constitui dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 1.º Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1.º será considerado dívida ativa da Fazenda Pública. § 2.º A dívida ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. § 3.º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de

direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. § 4.º A dívida ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional".

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre quando o crédito tributário não é suspenso, extinto ou excluído, de forma que a obrigação tributária, nascida com a ocorrência do fato gerador e não sendo satisfeita, gera a necessidade de cobrança administrativa contra o sujeito passivo, por meio do lançamento. Caso não se logre êxito na exigibilidade do tributo ora lançado, despontará a necessidade de inaugurar a cobrança judicial do tributo, por meio da inscrição em dívida ativa.

Em outras palavras, a dívida ativa é o crédito tributário inscrito, conforme a fórmula a seguir:

DA = CT + INSCRIÇÃO

Uma vez inscrito o crédito tributário na dívida ativa, estará aberto o caminho para a execução fiscal, que é realizada conforme a Lei 6.830/1980.

O contribuinte responderá à execução, após o fornecimento de garantia ao juízo, valendo-se dos "embargos à execução", com o intento de fulminar a cobrança executiva.

O termo de inscrição na dívida ativa é o documento que permite à Fazenda Pública dar início à execução, por meio do ajuizamento da ação de cobrança. Modernamente, a inscrição propriamente dita é realizada em meio eletrônico, e não mais em livros, como o parágrafo único do art. 202 faz referência.

O termo de inscrição dá origem à CDA (Certidão de Dívida Ativa), que consiste em título executivo extrajudicial, o qual servirá de lastro da ação judicial de execução fiscal.

Súmula 277 do STF: São cabíveis embargos, em favor da Fazenda Pública, em ação executiva fiscal, não sendo unânime a decisão.

Súmula 521 do STJ: A legitimidade para a execução fiscal de multa pendente de pagamento imposta em sentença condenatória é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Pública.

Súmula 40 do TFR: A execução fiscal da Fazenda Pública federal será proposta perante o juiz de direito da comarca do domicílio do devedor, desde que não seja ela sede de vara da Justiça Federal.

Súmula 44 do TFR: Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra,

citando-se o síndico.

Súmula 45 do TFR: As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária.

Súmula 46 do TFR: Nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição do indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada.

Súmula 47 do TFR: Cancelado o débito fiscal, a correção monetária, relativa à restituição da importância depositada em garantia de instância, incide a partir da data da efetivação do depósito.

Súmula 48 do TFR: Não cabem embargos infringentes a acórdão proferido em agravo de petição, em execução fiscal, após a vigência do Código de Processo Civil de 1973.

Súmula 59 do TFR: A autoridade fiscal de primeiro grau que expede a notificação para pagamento do tributo está legitimada passivamente para a ação de segurança, ainda que sobre a controvérsia haja decisão, em grau de recurso, de Conselho de Contribuintes.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

O art. 202, I a V, do CTN prevê que determinados itens devam constar no termo de inscrição e na CDA. O nome do devedor faz a demarcação da destinação da cobrança judicial e é imprescindível.

Por sua vez, o nome dos responsáveis não é indispensável, já que existe a possibilidade dessa responsabilização ser feita em momento ulterior. Frise-se que, a imprecisão no nome do executado torna-se irrelevante, quando há elementos precisos de sua identificação constantes da petição inicial para sua certeira individualização. “Salienta-se que, para o STJ, deve ser extinta a execução fiscal que, por erro na CDA quanto à indicação do CPF do executado, tenha sido promovida em face de pessoa homônima. Embora o equívocos e consubstancie em mero erro material, a homonímia é ali insanável, uma vez que inclui no processo executivo pessoa diversa daquela, em tese, efetivamente devedora do imposto. (REsp 1.279.899/MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1.ª T., j. em 18-02-2014) Quanto ao inciso II, o dispositivo é claro no tocante à indicação do valor originário da dívida e dos elementos essenciais para o cálculo do tributo, em sua evolução no tempo. O inciso III aponta a necessária indicação dos dispositivos legais segundos os quais são exigidos tributo ou multa A origem e natureza da dívida remetem ao contexto fático em que se deu a subsunção tributária.. Igualmente relevante á data da inscrição, inciso IV para ensejar segurança jurídica à cobrança judicial, sobretudo das dívidas ativas não tributárias para as quais se aplica, relativamente ao polêmico tema da suspensão da prescrição, o art. 2.º, § 3.º, da LEF. O STJ entende ser inaplicável o dispositivo no caso de dívida ativa tributária, uma vez que a Lei de Execução Fiscal se apresenta como uma lei ordinária, e o art. 146, III, *b*, da Carta Magna exige lei complementar para tratar do tema prescrição. E, finalmente, o inciso V trata do número do processo administrativo de que se originou o crédito, requisito formal e obrigatório para a validação da CDA. A expressão “sendo caso” deve ser interpretada com parcimônia. Compreendemos que, no plano semântico, não traduz uma facultatividade, como sinaliza – até porque consta dos itens obrigatórios, conexos ao caput do comando –, mas denota, sim, uma condição *sine qua non* para a constituição do título executivo. A ausência do dado na CDA, por lapso ou até mesmo por extravio de processo administrativo, macula na essência a cobrança judicial, porquanto subtrai do Poder Judiciário a oportunidade de conferência da exatidão do título, retirando do contribuinte a amplitude de defesa. Faltando o processo, tradutor da convivência Fisco *versus* contribuinte na esfera administrativa-fiscal, esvazia-se a segurança jurídica do título, inviabilizando o controle judicial da legalidade. Por fim, relativamente ao parágrafo único, nota-se que se apresenta como requisito meramente formal nos tempos hodiernos, uma vez que a cobrança do tributo, em quase sua totalidade, é realizada por meios eletrônicos.

Súmula 392 do STJ: A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Súmula 558 do STJ: Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada.

Súmula 559 do STJ: Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6.º da Lei 6.830/1980.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

O art. 203 do CTN prevê que o erro ou a omissão de tais elementos causam nulidade da inscrição e do processo de cobrança, ressalvando-se que a nulidade poderá ser sanada até decisão de primeira instância. No caso, poderá ser providenciada a substituição da certidão nula, reabrindo-se o prazo para defesa do sujeito passivo.

Súmula 153 do STJ: A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que

aproveite.

Contrariamente ao que ocorre no direito privado, a Fazenda não necessita provar a certeza e liquidez do crédito tributário para dar seguimento à execução fiscal, pois, segundo o art. 204 do CTN, combinado com o art. 3.º da LEF (Lei 6.830/1980), a CDA é título líquido e certo, imediatamente exigível e tem o efeito de prova pré-constituída.

O parágrafo único do art. 204, aliás, indica que a presunção de legitimidade da dívida ativa é relativa (ou *juris tantum*), podendo ser ilidida por prova em contrário.

CAPÍTULO III
Certidões Negativas

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A obtenção de certidões em repartições públicas, independentemente do pagamento de taxas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal, está prevista na alínea *b* do inc. XXXIV do art. 5.º da CF.

Há doutrinadores que consideram esta norma, aliás, como exemplo de imunidade tributária.

Nota-se que o art. 205 do CTN faz menção, em seu parágrafo único, ao prazo para expedição da certidão: dez dias, e não dez dias úteis.

> **Art. 5.º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
>
> a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...)

Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Súmula 446 do STJ: Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Súmula 73 do TFR: Não cabe exigir dos municípios o certificado de quitação, ou de regularidade de situação.

- "(...) 2. O art. 205, do CTN, faculta à lei a exigência de que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. (...)" (STJ, 1.ª Seção, REsp 1.122.959/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.08.2010, *DJe* 25.08.2010).

- "(...) 2. A IN RFB 734/2007, ao condicionar o fornecimento de CND à regularidade cadastral do contribuinte, extrapola o disposto no art. 205 do CTN, que exige, tão somente, a 'prova de quitação do tributo'. (...)" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., Ap/Reexame Necessário 2007.70.01.004347-8, Rel. Des. Federal Jorge Antonio Maurique, j.

03.02.2010, *DE* 23.02.2010).

- "(...) 2. A mera alegação de divergência de contribuições declaradas em GFIP, sem outras especificações, não tem o condão por si só de obstar a CND, porquanto somente os tributos exigíveis, ou seja, os regularmente constituídos possuem o atributo de obstar a certidão de regularidade fiscal, a teor do art. 205 do CTN. (...)" (TRF-4.ª Reg., 2.ª T., Ap/Reexame Necessário 2007.71.00.046913-0, Rel. Des. Federal Carla Evelise Justino Hendges, j. 26.01.2010, *DE* 03.03.2010).

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

De acordo com a leitura do art. 206 do CTN, caso o sujeito passivo necessite de uma certidão negativa enquanto o crédito permanece com a exigibilidade suspensa, a Administração fornecer-lhe-á um documento chamado de certidão de regularização ou certidão positiva com efeitos de negativa.

Os efeitos da referida certidão serão idênticos ao da certidão negativa. O mesmo tipo de certidão será emitida nos casos de existência de créditos não vencidos ou em curso de cobrança executiva em que tenha havido uma penhora.

Súmula 446 do STJ: Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Súmula 38 do TFR: Os Certificados de Quitação e de Regularidade de Situação não podem ser negados, se o débito estiver garantido por penhora regular (CTN, art. 206).

- "(...) é entendimento assente na 1.ª Seção desta Corte que o preceito contido no art. 206 do CTN protege o interesse público, garantindo sua supremacia, uma vez que apenas possibilita a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa estando o débito fiscal garantido *in casu* por penhora regular, que deve corresponder efetivamente ao *quantum* devido. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 570.648/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 21.10.2014, *DJe* 29.10.2014).

- "(...) 2. A expedição de Certidão Positiva com efeitos de Negativa está condicionada à existência de penhora suficiente ou à suspensa da exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos arts. 151 e 206 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.479.276/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 16.10.2014, *DJe* 28.10.2014).

- "(...) 1. A 1.ª Seção do STJ, a partir do julgamento do REsp 774.179/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, firmou entendimento de que, enquanto pendente processo administrativo no qual se discute a compensação do crédito tributário, o fisco não pode negar a entrega da CND ao contribuinte, conforme o art. 206 do CTN. (...)" (STJ, 2.ª T., AgRg no Ag em REsp 563.742/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.10.2014, *DJe* 24.10.2014).

- "(...) 1. Para a obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, a teor do art. 206 do CTN, é necessário que (a) os créditos não estejam vencidos; (b) em cobrança executiva tenha sido efetivada a penhora; (b) esteja suspensa a exigibilidade da cobrança, na forma do art. 151 do CTN. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag em REsp 491.405/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 12.08.2014, *DJe* 26.08.2014).

- "(...) 4. Não havendo registro da exclusão da empresa do parcelamento concedido e não havendo notícias da existência de outros débitos em aberto, à exceção dos já parcelados, configura-se aplicável o entendimento esposado, legitimando o fornecimento da certidão de regularidade fiscal, sob a modalidade do art. 206 do CTN – a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. (...)" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., Ap/Reexame Necessário 2008.72.00.003643-7, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, j. 19.05.2010, *DE* 01.06.2010).

- "(...) 2. É admissível o caucionamento intentado com o fito de antecipar o efeito da penhor atinente ao preenchimento dos requisitos previstos no art. 206 do CTN naquelas situações em que, inscrito o crédito tributário em dívida ativa, não há movimento do credor no sentido de mover a respectiva execução. (...)" (TRF-4.ª Reg., 1.ª T., AgIn 2008.04.00.021108-2, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, j. 19.05.2010, *DE* 01.06.2010).

- "Tributário. Certidão positiva com efeitos de negativa. Penhora de bens suficientes. A execução fiscal que, em princípio, agrava a situação do devedor pode, ao revés, beneficiá-lo com a possibilidade de obter a certidão positiva com efeitos de negativa (CTN, art. 206); trata-se de um efeito reflexo da penhora, cuja função primeira é a de garantir a execução – reflexo inevitável porque, suficiente a penhora, os interesses que a

certidão negativa visa acautelar já estão preservados. Mas daí não se segue que, enquanto a execução fiscal não for ajuizada, o devedor capaz de indicar bens suficientes à penhora tenha direito à certidão positiva com efeito de negativa, porque aí os interesses que a certidão negativa visa tutelar estão a descoberto. A solução pode ser outra se, como no caso, o contribuinte antecipar a prestação da garantia em Juízo, de forma cautelar. Recurso especial não conhecido" (STJ, 2.ª T., REsp 99.653-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 15.10.1998).

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

O art. 207 do CTN permite que, em caso de necessidade de prática de ato indispensável a evitar a caducidade ou perecimento de direito, a certidão negativa poderá ser dispensada, independentemente da necessidade de disposição legal autorizativa. Na hipótese de se apurarem débitos posteriores, os participantes deverão arcar com os tributos, juros de mora e penalidades cabíveis, exceção feita às multas pessoais ao infrator.

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

COMENTÁRIOS

O art. 208 do CTN disciplina uma responsabilidade pessoal contra o funcionário emitente de certidão negativa inquinada de falsidade ideológica. Este ficará responsável pela diferença que não constou na certidão, além de responder administrativa e criminalmente. De modo diverso, se o funcionário agir culposamente, sem dolo, não será responsabilizado pelo crédito tributário, podendo apenas responder nas esferas penal e administrativa. Nosso entendimento, quanto ao tema, é que responsabilizar pessoalmente o servidor fazendário é contraproducente, devendo-se entendê-la como responsabilidade solidária, estando esta mais próxima ao ideal de justiça.

O comando em questão rege uma responsabilidade pessoal, quanto ao pagamento da dívida tributária, contra o funcionário que emitir uma certidão negativa maculada de falsidade ideológica.

Com razão, o funcionário em questão poderá ser alvo de responsabilização penal, atribuindo-se-lhe o crime de prevaricação, no mínimo, quando não o de corrupção passiva.

Entretanto, se o funcionário agir sem dolo, *exempli gratia*, com culpa, não haverá incidência da responsabilidade pelo crédito tributário, podendo exsurgir, a responsabilização disciplinar e a penal, no entanto.

Tal responsabilização pessoal do servidor público fazendário é contraditória, devendo-se aproveitá-la como responsabilidade solidária. Isso porque o servidor público, como se sabe, recebe, como regra, parcos salários, não se podendo imaginá-lo capaz a suprir créditos tributários "robustos". Ademais, proteger-se-ia o contribuinte não honesto, com um autêntico escudo, na pessoa do servidor. Dessa maneira, a responsabilidade mais consentânea com o ideal de justiça deve ser a solidária, a fim de se dar ensejo à eventual responsabilização do sujeito passivo originário.

- "(...) 4. A certidão expedida pelos órgãos fazendários, em verdade, só pode informar aqui que efetivamente ocorreu, por isso que, nos termos do art. 208 do CTN, 'a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos'. (...)" (STJ, 1.ª T., AgRg no REsp 1.164.219/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.05.2010, *DJe* 27.05.2010).

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 209. A expressão "Fazenda Pública", quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O art. 209 do CTN trata da expressão "Fazenda Pública". Tal expressão, quando empregada sem qualificação no CTN, abrangerá a Fazenda Pública da União, dos Estados, do DF e dos Municípios.

A Fazenda Pública, conforme o art. 41, I, II e III, do CC/2002, é pessoa jurídica de direito público interno. Outras acepções utilizadas na doutrina são "ente tributante", "entidade impositora", ou, simplesmente, "Fisco".

Segundo o entendimento do STJ, a expressão em análise abrange, também, as pessoas administrativas submetidas ao regime de direito público – autarquias e fundações públicas.

Dessa forma, as entidades paraestatais (sociedades de economia mista e empresas públicas), porque dotadas de personalidade de direito privado, acham-se excluídas do conceito de fazenda pública (art. 173, §§ 1.º, II, e 2.º, da CF).

No caso dos Territórios Federais, não há Fazenda Pública própria, sendo que a Fazenda Pública da União integrará seus créditos e débitos. Caso os referidos Territórios sejam divididos em Municípios, a atividade tributacional caberá às Fazendas Públicas Municipais, conforme a parte final do art. 147 da CF.

> **Art. 173.** Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.
>
> § 1.º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:
>
> I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; (...)
>
> § 2.º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Os prazos, no CTN, serão contínuos e, para sua contagem, excluirão o dia de início e incluirão o dia de vencimento. O cômputo se iniciará no primeiro dia de expediente normal na repartição em que o ato deva ser praticado ou em que corra o processo. A expressão “expediente normal” exclui pontos facultativos ou dias de meio expediente.

Nessa toada, diga-se que o parágrafo único do art. 210 refere-se a dia de expediente normal (expediente completo), e não a “dia útil”. Assim, não são considerados aqueles de “meio expediente” ou “pontos facultativos”. O dia deve ser “integralmente útil”.

A jurisprudência ratifica o entendimento, como se depreende do teor da Súmula 310 do STF. Ademais, não é diferente a inteligência do comando inserto no art. 184, § 2.º, do CPC, que, por ser mais prolixo, dá completude e subsidia o preceito do CTN, coexistindo ambos sem dicotomia.

Súmula 310 do STF: Quando a intimação tiver lugar na sexta-feira, ou a publicação com efeito de intimação for feita nesse dia, o prazo judicial terá início na segunda-feira imediata, salvo se não houver expediente, caso em que começará no primeiro dia útil que se seguir.

JURISPRUDÊNCIA

- “(...) 3. O programa de parcelamento instituído pela Lei 10.684/2003 (PAES) instituiu pra de adesão em 31.8.2003, um domingo. 4. É devida a prorrogação para o primeiro dia útil subsequente, 01.09.2003 (segunda-feira), pois o art. 210, parágrafo único, do CTN

estabelece que os prazos fixados na 'legislação tributária' – à qual se amolda o programa de parcelamento em comento –, somente vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 1.332.712/CE, Rel. Min. Humberto Martins, j. 27.11.2012, *DJe* 04.12.2012).

Art. 211. Incumbe ao Conselho Técnico de Economia e Finanças, do Ministério da Fazenda, prestar assistência técnica aos governos estaduais e municipais, com o objetivo de assegurar a uniforme aplicação da presente Lei.

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Art. 213. Os Estados pertencentes a uma mesma região geoeconômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52.

Parágrafo único. Os Municípios do mesmo Estado procederão igualmente, no que se refere à fixação da alíquota de que trata o artigo 60.

Art. 214. O Poder Executivo promoverá a realização de convênios com os Estados, para excluir ou limitar a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, no caso de exportação para o Exterior.

Art. 215. A lei estadual pode autorizar o Poder Executivo a reajustar, no exercício de 1967, a alíquota de imposto a que se refere o artigo 52, dentro de limites e segundo critérios por ela estabelecidos.

Art. 216. O Poder Executivo proporá as medidas legislativas adequadas a possibilitar, sem compressão dos investimentos previstos na proposta orçamentária de 1967, o cumprimento do disposto no artigo 21 da Emenda Constitucional 18, de 1965.

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos artigos 17, 74, § 2.º, e 77, parágrafo único, bem como a do artigo 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I – da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o Imposto Sindical de que tratam os artigos 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no artigo 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II – das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os artigos 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo artigo 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o artigo 157, item XVI, da Constituição Federal;

III – da contribuição destinada a constituir "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o artigo 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo artigo 2.º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V – das contribuições enumeradas no § 2.º do artigo 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.

Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o Território Nacional, no dia 1.º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei 854, de 10 de outubro de 1949.

Brasília, 25 de outubro de 1966; 145.º da Independência e 78.º da República.

H. Castello Branco

(CESPE/Defensor Público Federal/DPU/2017) A respeito das Normas Gerais de Direito Tributário, julgue o seguinte item.

A fluência de juros de mora de dívida ativa regularmente inscrita exclui a liquidez do crédito.

Resposta: Errado

(CESPE/Juiz Federal Substituto/TRF-5.ª Região/2015) Um contribuinte deixou de recolher determinado tributo no prazo previsto em lei e, por isso, foi alvo de ação do fisco, que procedeu à lavratura de auto de infração cobrando o valor original do referido tributo com juros, correção monetária e multa pecuniária. No referido auto de infração, ficou concedido o prazo de vinte dias para que o contribuinte efetuasse o pagamento ou o impugnasse.

Nessa situação hipotética,

(A) o valor cobrado pelo auto de infração constitui dívida ativa não tributária até a inscrição da referida dívida, na forma d lei.

(B) o valor cobrado pelo fisco constitui dívida ativa não tributária, visto que admite prova em contrário.

(C) o débito constituído por meio de auto de infração corresponde a crédito público, no sentido que o direito financeiro dá essa expressão, podendo, por isso, ser cobrado judicialmente.

(D) durante o referido prazo de vinte dias, a inscrição de dívida ativa tributária estaria impossibilitada, haja vista que o prazo para pagamento ou impugnação não se teria esgotado.

(E) o débito apurado contra o contribuinte consolidou-se com a lavratura do auto de infração em dívida ativa tributária.

Resposta: D

(FCC/Juiz Substituto/TJ-SC/2015) Rubens, agente do fisco de Santa Catarina, compareceu ao estabelecimento de Supermercado Rio Itajaí Ltda., localizado na cidade de Itajaí e, depois de identificar-se funcionalmente aos encarregados diretos da empresa presentes no local, intimou-os a franquear-lhe acesso às dependências internas do estabelecimento, com base no que dispõe o § 3.º do art. 69 do Regulamento do ICMS de Santa Catarina, que assim dispõe:

“Art. 69 – ...

...

§ 3.º Os agentes do fisco terão acesso às dependências internas do estabelecimento, mediante a apresentação de sua identidade funcional aos encarregados diretos presentes no local.”

Os referidos encarregados da empresa, embora cientes de sua obrigação de dar acesso às dependências internas do estabelecimento ao agente do fisco, negaram-se a fazê-lo, mas de modo bastante cordial. Diante de tal situação, Rubens

(A) não poderá requisitar auxílio de autoridade policial estadual, se não demonstrar que foi vítima de desacato no exercíc de suas funções.

(B) poderá requisitar auxílio de autoridade policial estadual, com a finalidade de auxiliá-lo na efetivação da referida medid prevista na legislação tributária.

(C) nada poderá fazer, enquanto não for expedida ordem judicial expressa para que os encarregados da empresa cumpram a determinação contida no Regulamento do ICMS estadual.

(D) só poderá requisitar auxílio de autoridade policial estadual, se demonstrar que a negativa dos encarregados da empresa configura fato definido em lei como crime.

(E) deverá solicitar, necessariamente, a expedição de ordem judicial determinando à autoridade policial estadual que lhe preste auxílio no sentido de dar cumprimento ao disposto no Regulamento do ICMS estadual.

Resposta: B

(VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP/2015) A Dívida Ativa do ente público

(A) compreende os restos a pagar, o serviço da dívida, os depósitos e os débitos de tesouraria.

(B) compreende somente as obrigações legais relativas a tributos e seus adicionais.

(C) se for executável em até 12 meses, é denominada dívida flutuante, e acima desse prazo, é denominada dívida fundada.

(D) decorre apenas de obrigações não adimplidas de empréstimos efetuados pelo ente público.

(E) é constituída por créditos do ente público em relação a terceiros, cuja liquidez e certeza foi apurada pela autoridade

competente.

Resposta: E

(PUC-PR/Procurador do Estado/PGE-PR/2015) Entende-se por sanções políticas tributárias as restrições não razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como meio de indução ou coação a pagamento de tributos.

Sobre as sanções políticas tributárias, assinale a alternativa CORRETA.

(A) O protesto de certidão de dívida ativa, nos termos da jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça, configura sanção política.

(B) A exigência de Certidão Negativa de Débitos Tributários – CND como requisito prévio à participação em licitações é exemplo de sanção política.

(C) De acordo com entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, a Fazenda Pública tem legitimidade e interes para requerer a falência da empresa insolvente devedora de tributos.

(D) A retenção de mercadoria pelo tempo estritamente necessário à lavratura do auto de infração não configura sanção política.

(E) Segundo recente entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se admite o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado imposto em razão de dívidas tributárias, ainda que comprovados intuito deliberado de não pagar o imposto e violação à livre concorrência.

Resposta: D

(FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE/2015) Sobre o sistema tributário nacional, é correto afirmar:

(A) O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da propositura da execução fiscal, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.

(B) As normas de Direito Interno prevalecem sobre as disposições dos Tratados Internacionais Tributários, por força do princípio da espacialidade.

(C) A mera remessa ao endereço do contribuinte do carnê de pagamento do IPTU e do IPVA não é ato suficiente para a notificação do lançamento tributário.

(D) Incide o IPTU sobre imóvel localizado na área urbana do Município, ainda que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

(E) É legítima a compensação de ofício levada a efeito pela Administração Tributária de crédito tributário a ser restituído ao contribuinte com débitos fiscais que estejam com a exigibilidade suspensa.

Resposta: A

(VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador-Geral/Prefeitura de Caieiras – SP/2015) Assinale a alternativa correta no que respeita à Dívida Ativa Tributária.

(A) Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente de crédito público de qualquer natureza, depois de esgotado o prazo fixado por decisão proferida em processo regular.

(B) A fluência de juros de mora, relativamente à Dívida Ativa, exclui a liquidez do crédito.

(C) A omissão de quaisquer dos requisitos exigidos para o termo de inscrição da Dívida Ativa, ou o erro a eles relativo sã causas de nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada, mediante correção da certidão nula, até decisão de segunda instância.

(D) A dívida regularmente inscrita goza de presunção absoluta de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

(E) A presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Resposta: E

(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG/2015) Ajuizada uma execução fiscal e tendo sido constatada pela Fazenda Pública a existência de um erro material na Certidão de Dívida Ativa – CDA, de acordo com entendimento consolidado do STJ,

(A) tendo em vista que o erro não é meramente formal, não se admite a substituição da CDA.

(B) é admissível a substituição da CDA por parte da Fazenda Pública, mas desde que os embargos à execução não tenham sido julgados em primeira instância.

(C) caso não tenham sido propostos embargos à execução, é facultada à Fazenda Pública a substituição da CDA para alterar o sujeito passivo, desde que o prazo para embargos à execução seja reaberto.

(D) a Fazenda Pública pode substituir a CDA apenas até a interposição dos embargos à execução.

Resposta: B

(FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS/2015) Quanto ao entendimento jurisprudencial em matéria tributária, assinale a alternativa correta.

(A) Proposta ação anulatória pela Fazenda Estadual, esta fará jus à expedição da certidão positiva com efeitos de negativa apenas naquelas hipóteses em que a expedição seria cabível se a ação fosse ajuizada pelo contribuinte.

(B) Declarado e não pago o tributo, é legítima a recusa de expedição da certidão negativa de débito, independentemente de lançamento de ofício ou de inscrição em dívida ativa.

(C) A fiança bancária é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, do CTN.

(D) A sentença declaratória que reconhece o direito do contribuinte à compensação tributária não constitui título executiv para a repetição do indébito.

(E) É cabível a cobrança de crédito tributário constituído por documento de confissão de dívida tributária, mesmo que o documento tenha sido assinado após a ocorrência da decadência.

Resposta: B

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) De acordo com a Lei de Execução Fiscal:

(A) o prazo para substituição da certidão de dívida ativa caduca na data de citação do executado.

(B) a dívida ativa executada, exclusivamente tributária, abrange atualização monetária, juros e multa; a dívida não tributá não se sujeita ao rito especial da Lei n. 6.830/80.

(C) os embargos na execução fiscal independem de garantia da execução e, em regra, não têm efeito suspensivo, salv comprovação, pelo executado, de risco de dano irreparável ou de difícil reparação, por aplicação subsidiária do CPC.

(D) a citação deve ser feita obrigatoriamente por oficial de justiça.

(E) a intimação da penhora é feita por publicação na imprensa oficial do ato de juntada do termo ou auto de penhora, sendo também admitida a intimação pessoal ou por via postal.

Resposta: E

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN/2015) Sobre a Execução Fiscal, é correto afirmar:

(A) a substituição da penhora pelo executado, por bens de valor equivalente ao constrito, não depende de anuência da Fazenda Pública.

(B) efetuado o pagamento integral da dívida executada, a penhora não poderá ser liberada se houver outra execução pendente.

(C) a execução fiscal é meio idôneo para a cobrança judicial de dívida que teve origem em fraude relacionada com a concessão de benefício previdenciário.

(D) a pendência de recurso administrativo não inviabiliza o ajuizamento da execução fiscal.

(E) o despacho do juiz que ordena a citação interrompe a prescrição, gerando efeitos a partir da sua prolação.

Resposta: B

(ESAF/Auditor Fiscal da Receita Federal/Receita Federal/2014) Sobre a inscrição em dívida ativa tributária, assinale a opção incorreta.

(A) A inscrição em dívida ativa, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita, no caso dos tributos de competência da União, pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

(B) Trata-se do único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica dos profissionais legalmente competentes.

(C) O exame prévio efetuado para a inscrição em dívida ativa constitui uma garantia ao cidadão de que aquele crédito, originário de uma obrigação não adimplida em tempo e forma devidos, foi devidamente apurado e teve sua existência confirmada por meio do controle administrativo de sua legalidade e legitimidade.

(D) Exige-se a notificação do sujeito passivo da lavratura da notificação do débito, da inscrição em dívida ativa e da extração da respectiva certidão, sob pena de nulidade.

(E) A Fazenda Nacional pode, graças à autorização contida em Portaria Ministerial do Ministro de Estado da Fazenda, deixar de inscrever em Dívida Ativa da União débitos consolidados de um mesmo sujeito passivo inferiores a determinado valor.

Resposta: D

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. 8. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

_______. *Manual de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

_______. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969.

_______. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_______. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. RT, 1971.

_______. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_______. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

_______. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_______. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BARBI, Celso Agrícola. *Do mandado de segurança*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias:* limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

_______. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1992.

_______; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. *A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico*. Porto Alegre, 1965.

_______. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_______. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

_______. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário*. Teoria e 600 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

BORGES, Humberto Bonavides. *Curso de legislação tributária para concursos*. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, José Souto Maior. *Iniciação ao direito tributário*. Recife, 1966.

_______. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1980.

_______. *Obrigação tributária:* uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.

CAIS, Cleide Previttali. *O processo tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1996.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. São Paulo: Atlas, 1995.

_______. *Direito processual tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* – nos termos da Constituição Federal de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_______. *Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados "tributos fixos"*. CEAD – AIT – CEET: São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_______. *Direito tributário:* fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.

_______. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1981.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990. t. II.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário, sinopses jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Ed. RT, 1974.

COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

_______. *Compêndio de direito financeiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988* – sistema tributário. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_______. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_______. Interpretação no direito tributário. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1989. vol. 1.

_______. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1982.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_______. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1974.

_______. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1959.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário* 48, São Paulo: Ed. RT, 1989.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FREITAS, Vladimir Passos e outros. *Código Tributário Nacional comentado*: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2007.

FRIEDE, Roy Reis. *Medidas liminares em matéria tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GASPAR, Walter. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria geral do processo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 1995.

_______. *Sistema tributário na Constituição de 1988:* tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.

HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003.

HOUAISS. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 1990.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_______. *Interpretação no direito tributário:* estudos de direito tributário. São Paulo: Ed. RT, 1989. vol. 1.

_______. *O conceito de tributo no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_______. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1991.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional (anotado)*. São Paulo: Atlas, 2007.

_______. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_______. *Roteiro para uma Constituição*. São Paulo: Forense, 1988.

_______. Sanções tributárias. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_______. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_______. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS:* comentários à LC n.º 87/1996. São Paulo: Dialética, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_______. *ICMS:* teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de direito tributário. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_______. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Ed. RT, 1976.

_______. *Sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Ed. RT, 1973. vol. 1.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_______; NOGUEIRA, Ruy Barbosa; MACHADO, Hugo de Brito; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1989.

NIEBUHR, Joel de Menezes. *O novo regime constitucional da medida provisória*. São Paulo: Dialética, 2001.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional:* comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Receitas públicas originárias*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_______; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1990.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PERIANDRO, Fábio. *Direito tributário*. São Paulo: Método, 2005. (Série *Concursos Públicos*)

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito falimentar*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2002.

ROMANO EDUARDO, Ítalo; ARAGÃO EDUARDO, Jeane Tavares. *Curso de direito previdenciário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo manual de direito financeiro e direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

ROSA, Eugênio (coord.). *A reforma tributária da Emenda Constitucional n. 42/2003:* aspectos polêmicos e controvertidos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_______. *Redação forense e elementos da gramática*. 3. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

_______. *Repertório de jurisprudência de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_______. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo, 1968.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira e outros. *CTN comentado, anotado e atualizado*. Campinas: Lex, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

_______. *Curso de introdução ao direito tributário*. São Paulo: REF, 1949.

_______. *Distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Martins, 1943.

_______. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

_______ et al. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. RT, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na LC n.º 87/96. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1994, n. 24, 2.ª quinzena dez./1996.

TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VIANA NETO, Matteus. *ICMS:* a Lei Complementar 87/96 interpretada. Leme: Editora de Direito, 1997.

Sites

www.stf.jus.br

www.stj.jus.br

www.receita.fazenda.gov.br

www.tributario.com

www.tributario.net

www.jus.com.br

www.direitotributario.hpg.ig.com.br

www.abdt.org.br

www.direitoejustica.com

www.dji.com.br

www.tribunadodireito.com.br

www.vemconcursos.com.br

www.professorsabbag.com.br